Steuerschuld
und
Steuerhaftung

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte durch die Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.

Vorgelegt von

Hermann Piper

aus Bad Harzburg

1964

1. Berichterstatter: Prof. Dr. Klein

2. Berichterstatter: Prof. Dr. Scupin

Dekan: Prof. Dr. Fikentscher

Tag der mündlichen Prüfung: 15. 5. 1964

Steuerschuld
und
Steuerhaftung

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte durch die Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.

Vorgelegt von

Hermann Piper

aus Bad Harzburg

1964

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547227_0023

INHALTSÜBERSICHT

Seite

§ 1. Einleitung 1

Erster Teil

Die Steuerschuld

Erster Abschnitt

Das Steuerrechtsverhältnis

I. Kapitel. § 2. Der Rechtscharakter des Verhältnisses zwischen Staat und Steuerpflichtigem 3

II. Kapitel. § 3. Die dem Steuerrechtsverhältnis zukommenden Aufgaben 6

Zweiter Abschnitt

Steuerpflichtiger und Steuerschuldner

I. Kapitel. § 4. Der Steuerpflichtige 7

II. Kapitel. § 5. Der Steuerschuldner 7

Dritter Abschnitt

Entstehung und Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld

I. Kapitel. § 6. Bestimmung des Begriffs „Steuerschuld" 10

II. Kapitel. Der steuerrechtliche Tatbestand im allgemeinen

§ 7. Der Begriff des steuerrechtlichen Tatbestandes 10

§ 8. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit jeder einzelnen Steuerschuld 12

§ 9. Die allgemeinen Voraussetzungen des Steuertatbestandes 14

III. Kapitel. Besonderheiten des Steuertatbestandes

§ 10. Freiheit in der Gestaltung des Sachverhalts 16

§ 11. Die Tatbestandskonkurrenz 17

§ 12. Sondertatbestände 18

IV. Kapitel. Der Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld

§ 13. Die Bedeutung des Entstehungszeitpunkts 19

§ 14. Der Entstehungszeitpunkt bei der Einkommensteuer unter Berücksichtigung geleisteter Vorauszahlungen bzw. abgeführter Steuerabzugsbeträge 20

§ 15. Der Entstehungszeitpunkt bei Ungewißheiten und Bedingungen 31

§ 16. Festsetzung und Fälligkeit der Steuer 33

Seite

Vierter Abschnitt 35

Das Erlöschen der Steuerschuld

I. Kapitel. § 17. Das Erlöschen durch Erfüllung 35

II. Kapitel. § 18. Das Erlöschen durch Aufrechnung 37

III. Kapitel. § 19. Das Erlöschen durch Erlaß 42

IV. Kapitel. § 20. Das Erlöschen durch Verjährung 43

Zweiter Teil 45

Die Steuerhaftung und die Auswirkungen der Unterscheidung Steuerschuld — Steuerhaftung

Erster Abschnitt

Die Steuerhaftung

I. Kapitel. Der Begriff der Steuerhaftung

§ 21. Haftung im allgemeinen 45

§ 22. Bestimmung des Begriffs „Steuerhaftung" 46

II. Kapitel. Die nicht zur Steuerhaftung gehörenden Fälle

§ 23. Die Fälle der Verpflichtung eines Hauptschuldners oder mehrerer Hauptschuldner 50

§ 24. Die Fälle des § 120 AO 52

§ 25. Die Fälle des § 416 AO 52

§ 26. Die Fälle der Steuerentrichtung im Wege des Steuerabzugverfahrens (§§ 38 Abs. 3 S. 2, 44 Abs. 5 S. 2, 50a Abs. 5 S. 4 EStG) 53

§ 27. Die Fälle der §§ 7 Abs. 1 S. 2 VersStG, 7 Abs. 1 S. 2 BefStG 56

III. Kapitel. Die Fälle der Sachhaftung und der Nebenhaftung als Steuerhaftungsfälle

§ 28. Die Sachhaftung nach den §§ 120a, 121 AO 57

§ 29. Allgemeines zu den Nebenhaftungsfällen 57

§ 30. Einzelne Nebenhaftungsfälle 58

Zweiter Abschnitt 67

Die Auswirkungen der Unterscheidung zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung

I. Kapitel. § 31. Die Auswirkungen bei der Entstehung 67

II. Kapitel. Die Auswirkungen auf der Rechtsfolgeseite 67

§ 32. Die Ansichten über Unterschied und Verhältnis zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung

Seite

§ 33. Inhalt und Umfang der Steuerhaftung 70

§ 34. Die Inanspruchnahme des Nebenschuldners im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses 70

§ 35. Die Inanspruchnahme der Verpflichteten in nicht zur Steuerhaftung gehörenden Fällen 93

§ 36. Die dem Nebenschuldner gegen seine Inanspruchnahme zustehenden Rechtsmittel 96

§ 37. Das Erlöschen der Steuerhaftung 97

§ 38. Ergebnis 105

Schrifttumsverzeichnis

APRATH, Werner:	Zur Lehre vom steuerlichen Tatbestand in Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für Armin Spitaler, Köln 1958, S. 125 ff.
ARENS, Karl:	Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht ViertJSchrfStuF 1927, 567
BALL, Kurt:	Grundriß des gesamten Steuerrechts 5. Aufl. der Einführung in das Steuerrecht II. Abteilung: Allgemeines Steuerrecht Mannheim, Berlin, Leipzig 1933
BALTZER (o. V.):	Aufrechnung und sonstiger Ausgleich von Forderungen im Steuerrecht StW 1955, Sp. 426
BARSKE, Kurt:	Die Haftung im Steuerrecht StWK Gr. 2, 321
	Reichsabgabenordnung 5., neubearbeitete Aufl., Stuttgart 1959
	Der Steueranspruch DStZ 1938, 699
	Zur Haftung nach § 116 Abs. 1 AO: Setzt die Inanspruchnahme Kenntnis der Steuerschulden voraus? DStZ (A) 1954, 62
BECKER, Enno:	Die Reichsabgabenordnung 7. Aufl., Berlin 1930
BGB-RGRK:	Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts Kommentar, herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern 11. Aufl., Berlin 1960
BIEDERMANN, Franz:	Haftung des Erwerbers für betriebliche Steuern und Steuerabzugsbeträge BlStA 1954, 307

BLOMEYER, Arwed:	Allgemeines Schuldrecht 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1957
BLUMENSTEIN, Ernst:	System des Steuerrechts Grundriß des Schweizerischen Steuerrechts Band I, 2. Aufl., Zürich 1951
BLÜMICH, Walter:	Einkommensteuergesetz
FALK, Ludwig:	8. neubearbeitete Aufl., 2. Band Berlin und Frankfurt a. M. 1960
BRÖNNER, H.:	Die steuerlichen Haftungsvorschriften DStZ 1938, 344
BÜHLER, Ottmar:	Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden Band I: Allgemeines Steuerrecht 2. Aufl., Wiesbaden 1953 Band II: Einzelsteuerrecht 3. neubearbeitete Aufl., Wiesbaden 1958 Finanzgewalt im Wandel der Verfassungen Sonderdruck aus Festschrift für Richard Thoma Tübingen 1949 (zit.: Finanzgewalt)
BÜHLER, Ottmar STRICKRODT, Georg:	Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden Band I: Allgemeines Steuerrecht 1. Halbband, 3. Aufl., Wiesbaden 1959 2. Halbband, 3. Aufl., Wiesbaden 1960
BÜRGER, Hans:	Die Rechtsfigur des Steuerschuldners ViertJSchrfStuF 1928, 75
COING, H.:	Die Geltendmachung von Forderungen gegen das Reich gegenüber Ansprüchen aus dem Reichsvermögen NJW 1949, 203
CRISOLLI, Julius:	Lehrbuch des Steuerrechts 1. Teil: Allgemeines Steuerrecht Berlin 1933

DERNBURG, Heinrich:	System des römischen Rechts 8. Aufl., 2. Teil Berlin 1912
DRERUP, Ludger:	Haftung von Angehörigen für die Gewerbesteuer nach § 115 Abs. 1 AO KomStZ 1953, 259
DREWS, Bill WACKE, Gerhard:	Allgemeines Polizeirecht — Ordnungsrecht — der Länder und des Bundes 7. völlig erneuerte Aufl., Berlin, Köln, München, Bonn 1961
ECKHARDT, Walter HILLEBRECHT, Arno:	Problematik rückwirkender Steuergesetze in: Unternehmung und Steuer, Schriftenreihe zur betrieblichen Steuerlehre, Heft 3 Köln, Berlin, München, Bonn 1960
EHLERS, Hans:	Haftung für fremde Steuerschulden, insbesondere beim Verkauf eines Gewerbeunternehmens StbJb 1953/54, 207
EICH (o. V.):	Bürgerlichrechtliche und öffentlichrechtliche Verjährung KStZ 1955, 6
ENNECCERUS, Ludwig LEHMANN, Heinrich:	Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts Band II: Recht der Schuldverhältnisse 15. Bearbeitung Tübingen 1958
ENNECCERUS, Ludwig NIPPERDEY, Hans Carl:	Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts Band I: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts 15. Bearbeitung 1. Halbband Tübingen 1959 2. Halbband Tübingen 1960
ERMAN, Walter:	Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch 2. Aufl., Münster (Westf.) 1958 (jeweils mit dem Bearbeiter zitiert)
FELIX, Günther:	Steuerrecht und Verwaltungsrecht in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für Armin Spitaler Köln 1958, S. 135 ff.

FLEINER, Fritz: Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts
8. Aufl.,
Tübingen 1928

FLUME, Werner: Die Billigkeitsmaßnahmen des § 131 AO nach neuem Recht
StbJb 1953/54, 81

FORSTHOFF, Ernst: Lehrbuch des Verwaltungsrechts
I. Band: Allgemeiner Teil
8. Aufl.,
München und Berlin 1961

FUCHS, Hans-Joachim: Zur Frage der Aufrechnung durch die Steuergläubiger und zur Pfändung von Erstattungsansprüchen
FR 1956, 321

GENSCHMER (o. V.): Aufrechnung mit und gegen Steuerforderungen, auch im Konkurs
StP 1951, 562

GEORG, Alfred: Verjährung und Erlaß als Schulderlöschensgründe im steuerrechtlichen Gesamtschuldverhältnis
DDZ 1955, F 175

GERICKE, Werner: Haftungsfragen bei Personengesellschaften
FR 1959, 467

v. GIERKE, Otto: Deutsches Privatrecht
in: Handbuch der Deutschen Rechtswissenschaft, herausgegeben von Karl v. BINDING, München und Leipzig 1917, Band III, Schuldrecht

GIERSCHMANN, Albert: Die steuerstrafrechtliche Haftung des Vertretenen für Geldstrafen des Vertreters
FR 1948, 141

GOETZELER, Richard: Die Steuerhinterziehung als Rechtsgrundlage für die steuerliche Pflicht des Hinterziehers
Untertitel: Schuld und Haftung im Steuerrecht im allgemeinen
ViertJSchrfStuF 1928, 196 (233)

HAGER (o. V.): Die Aufrechnung im Steuerrecht
DStZ 1940, 325

HAMANN, Andreas:	Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949, Kommentar 2. Aufl., Berlin, Neuwied, Darmstadt 1961
HENITZ (o. V.):	Bürgerlich-rechtliche Begriffe im Steuerrecht DStZ 1938, 417
HENSEL, Albert:	Steuerrecht 3. Aufl., Berlin 1933
HOLDEIGEL, Johannes:	Aufrechnung gegen Steuerforderungen, insbesondere mit Wiedergutmachungsansprüchen StP 1951, 317
HOVEN, Josef:	Stundung, Niederschlagung und Erlaß von Steuern DGStZ 1956, 52
HÜBSCHMANN, Walter:	Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen Loseblattausgabe, 1.—4. Aufl., Köln (jeweils mit dem Bearbeiter zitiert)
ILLCHMANN, W.:	Die Haftung im Steuerrecht DStZ 1944, 345
JELLINEK, Walter:	Verwaltungsrecht 3. Aufl., Offenburg 1948
KLEIN, Friedrich:	Steuerwesen und Rechtsordnung FA 1953/54 (Band 14), S. 1 ff. (zit.: Steuerwesen)
	Von der Zulässigkeit zur Unzulässigkeit rückwirkender Steuergesetze StW 1954, Sp. 1 (zit.: Von der Zulässigkeit)
	Zulässigkeit und Schranken der Rückwirkung von Steuergesetzen in: Schriftenreihe des Instituts „Finanzen und Steuern", Heft 19 Bonn 1952 (zit.: Zulässigkeit)

KNAUERHASE (o. V.): Die steuerlichen Haftungsvorschriften
StWa 1954, 2

KÖTTER (o. V.): Haftung für Steuerschulden bei Betriebsübereignung
NWB F 2, 503
(zit.: Betriebsübereignung)

Haftung im Steuerrecht
NWB F 2, 655
(zit.: Haftung)

Verjährung von Steueransprüchen
NWB F 2, 569
(zit.: Verjährung)

KRUSE, Heinrich Wilhelm: Über Gewohnheitsrecht
Untertitel: Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit
StW 1959, Sp. 210 (219)
(zit.: Tatbestandsmäßigkeit)

Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung
in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, herausgegeben von Günther FELIX
Düsseldorf 1960
(zit.: Verwaltung)

KÜHN, Rolf: Reichsabgabenordnung, Kommentar
6. neubearbeitete Aufl.,
Stuttgart 1961

KÜSTER, Karl: Grundzüge des Haftungsverfahrens nach der Abgabenordnung
StWa 1951, 139

LADEMANN, Fritz Kommentar zum Einkommensteuergesetz
LENSKI, Edgar Loseblattausgabe, 2. Aufl., 2 Bände
(BROCKHOFF, Hedin): Stuttgart, München, Hannover

LARENZ, Karl: Lehrbuch des Schuldrechts
I. Band: Allgemeiner Teil
4. Aufl.,
München und Berlin 1960

LEIBRECHT, Dieter: Aufrechnung im Steuerrecht
StW 1953, 83

LEINGÄRTNER, Wilhelm: Die gesamtschuldnerische Haftung von Familienangehörigen für Steuerschulden
DStZ (A) 1956, 273

LEISE, Horst:	Eine Zusammenfassung der wesentlichen Haftungsfälle BlStA 1957, 257
LIMAN, Hans SCHWARZ, Otfried:	Das Steuerbeitreibungsrecht Band I: Die Steuerbeitreibung nach der Reichsabgabenordnung und den einschlägigen Vorschriften der Zivilprozeßordnung, Konkursordnung und des Zwangsversteigerungsgesetzes, erläutert im Rahmen der Beitreibungsordnung 3. Aufl., Köln, Berlin, München, Bonn 1961
LUCAS, Hans:	Die Gesamtschuld im Steuerrecht StW 1948, 1006
v. MANGOLDT, Hermann KLEIN, Friedrich:	Das Bonner Grundgesetz, Kommentar 2. neubearbeitete und vermehrte Aufl., Band I Berlin und Frankfurt a. M. 1957
MARTIN, Gustav:	Die Aufrechnung mit und gegen Steuerforderungen. Übersicht über die neuere Rechtsprechung BB 1955, 1015
MATTERN, G.:	Zivilrechtliche und steuerrechtliche Betrachtungsweise NJW 1952, 371 (zit.: Betrachtungsweise)
	Die steuerrechtliche Haftung des Erwerbers eines Betriebes BB 1957, 467 (zit.: Haftung)
MAURACH, Reinhardt:	Deutsches Strafrecht Besonderer Teil, Lehrbuch 2. Aufl., Karlsruhe 1956
MEIER (o. V.):	Entstehung, Fälligkeit und Erlöschen der Steuerschuld DStZ 1943, 271
MERK, Wilhelm:	Steuerschuldrecht Tübingen 1926
MITTELBACH (o. V.):	Die Verjährung von Steueransprüchen DStR 1956, 388

MOLITOR, Erich:	Schuldrecht, ein Studienbuch Band I: Allgemeiner Teil 4. durchgesehene und ergänzte Aufl., München und Berlin 1955
MÜNSTERMANN, Walter:	Die Verschuldenshaftung Dritter nach § 109 Reichsabgabenordnung (Diss. Köln 1954/55) Zusammenfassung der wesentlichsten Erkenntnisse der Dissertation in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, herausgegeben von Günther FELIX Stuttgart 1958, S. 303
OFD Frankfurt/Main:	Hinweise zur Haftung DStZ (B) 1957, 404
OTT (o. V.):	Steuerschuld StuW I 1935, 861 (IV. Kapitel der Abhandlung: Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes)
PALANDT:	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch 21. neubearbeitete Aufl., München und Berlin 1962 (jeweils mit dem Bearbeiter zitiert)
PENDELE, Friedrich:	Das Steuerrecht der Abgabenordnung für das Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern 5. überarbeitete Aufl., Köln, Berlin 1956
PETERS, Hans:	Lehrbuch der Verwaltung Berlin, Göttingen, Heidelberg 1949
PFAFF, Paul:	Zur Haftung im Steuerrecht StW 1959, 771
v. PISTORIUS:	Unser Steuerrecht I. Teil, Band I, Allgemeines Steuerrecht Stuttgart 1928
PLEYER, Klemens:	Die Unternehmens- und Betriebsnachfolge im Verfahrensrecht der Abgabenordnung StW 1960, 493

PLÜCKEBAUM (o. V.):	Die Haftung für fremde Steuerschulden nach der Reichsabgabenordnung, besonders bei Zwangsversteigerung, Pacht und Pachtrückfall DStZ 1932, 59
RAU, Wilhelm:	Aufrechnung gegen Steuerschulden DStZ (A) 1954, 297
REINHARDT, Fritz:	Haftung bei Steuerhinterziehung (§ 112 AO) DStZ 1936, 637
RIEWALD, Alfred:	Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz zugleich 8. Aufl. des Kommentars zur Reichsabgabenordnung von Enno BECKER Teil I Berlin 1941
RITTER (o. V.):	Erlaß von Steuern gem. § 131 AO NWB F 2, 431 (zit.: Erlaß)
	Stundung von Steuern NWB F 2, 395 (zit.: Stundung)
	Die steuergerichtliche Überprüfung der Ermessensakte der Finanzverwaltungsbehörden NJW 1959, 702 (zit.: Überprüfung)
ROTH (o. V.):	Zur Frage der Steuerhaftung nach der Abgabenordnung BIStA 1957, 52
RÖTTENBACHER:	Die Haftung im Steuerrecht Diss. Nürnberg 1954
RÜMELIN (o. V.):	Das Verhältnis der Steuerschuld zur Haftung ZfZ 1955, 197
SCHNEIDER, Hans Werner:	Weitere Fragen der Haftung nach der AO StLex 2, 109—121, 21
SCHÖNKE, Adolf SCHRÖDER, Horst:	Strafgesetzbuch, Kommentar 10. Aufl., München und Berlin 1961

SCHRANIL (o. V.):	Schuld und Haftung bei den direkten Steuern AöR 39, 164
SIEBERT = SOERGEL-SIEBERT:	Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, begründet von Th. SOERGEL 9. Aufl., Stand: 1. Juni 1959 Stuttgart 1959 (jeweils mit dem Bearbeiter zitiert)
SIEGERT, Karl:	Haftung für fremde Schuld im Steuer- und Wirtschaftsrecht NJW 1953, 527
SIMIANER, Alfred:	Die Verjährung im Steuerrecht DDZ 1957, F 5
SPANGENMACHER, Gerd:	Die Entstehung der Steuerschuld NWB F 2, 785
SPERLING, Kurt:	Schuld und Haftung im Steuerrecht Diss. jur. Heidelberg 1940
SPITALER, Armin:	Unterbrechung der Verjährung von Steueransprüchen FR 1958, 362
SPOHR, Werner:	Die Aufrechnung im Steuerrecht StuW I 1939, 661
v. STAUDINGER:	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch II. Band: Recht der Schuldverhältnisse 9. Aufl., München, Berlin, Leipzig 1930 (jeweils mit dem Bearbeiter zitiert)
SUSAT (o. V.):	Aufrechnung und Leistungsverweigerungsrecht im Steuerrecht DStR 1952, 189
THAL, Alfred:	Die Haftungsvorschriften der Abgabenordnung BlStA 1949, 237, 247 (zit.: Haftungsvorschriften) Die Verjährung im Steuerrecht BlStA 1949, 223
TIPKE, Klaus:	Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Treu und Glauben StW 1958, 738 (zit.: Gesetzmäßigkeit)

TIPKE, Klaus KRUSE, Heinrich Wilhelm:	Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (ohne Steuerstrafrecht) Taschenkommentar Band I: §§ 1—227 AO Köln 1961
v. TUREGG, Kurt Egon:	Lehrbuch des Verwaltungsrechts 2. neubearbeitete Aufl., Berlin 1954
VANGEROW, Friedrich:	Verjährung von Steueransprüchen (Erläuterungen zur Rechtsprechung) StW 1960, 369
WOLFF, Hans J.:	Verwaltungsrecht I 4. neubearbeitete Aufl., München und Berlin 1961
ZITZLAFF, Franz:	Schließt die Verjährung einer Steuerforderung ihre Aufrechnung gegen einen Anspruch des Steuerpflichtigen aus, wenn die verjährte Steuerforderung zu der Zeit, zu der sie gegen den Anspruch aufgerechnet werden konnte, noch nicht verjährt war? StW 1950, 275

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
ALR	Allgemeines Landrecht für die preußischen Staaten, gültig ab 1. 6. 1794
AO (RAO)	Reichsabgabenordnung v. 13. 12. 1919 (RGBl S. 1993) i. d. F. v. 22. 5. 1931 (RGBl I S. 161)
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
BAG	Bundesarbeitsgericht
BB	Der Betriebsberater (Zeitschrift seit 1946)
BefStDV	Beförderungssteuer-Durchführungsverordnung vom 8. 10. 1955 (BGBl I S. 659) i. d. F. v. 22. 12. 1960 (BGBl I S. 1063)
BefStG	Beförderungsteuergesetz i. d. F. v. 19. 6. 1961 (BGBl I S. 771)
BeitrO	Beitreibungsordnung v. 23. 6. 1923 (RMBl S. 595)
BFH	Bundesfinanzhof
BGBl	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen (zitiert nach Band und Seite)
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen (zitiert nach Band und Seite)
BierStG	Biersteuergesetz i. d. F. v. 10. 10. 1957 (BGBl I S. 1712)
BlStA	Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht (Zeitschrift, n. F. seit 1946)
BStBl	Bundessteuerblatt, Teil I—III
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (seit 1952)
DDZ	Der Deutsche Zollbeamte (Zeitschrift seit 1948)
DGStZ	Deutsche Gemeindesteuer-Zeitung (seit 1951)
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau (seit 1951)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (a. F. 1912—1945, n. F. ab 1947, ab 1948 geteilt in Ausg. A und B)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (seit 1953)
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz v. 22. 8. 1925 (RGBl I S. 320; in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. 4. 1959, BGBl I S. 188, ber. S. 667)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung i. d. F. v. 7. 4. 1961 (BGBl I S. 380)
EStG	Einkommensteuergesetz i. d. F. v. 15. 8. 1961 (BGBl I S. 1253)
E.v.	Entscheidung vom

FA . . . . . Finanzarchiv (a. F. 1884—1931, n. F. 1932—1943, 1948/49 ff.)
FeuerschStG . . Feuerschutzsteuergesetz v. 1. 2. 1939 (RGBl I S. 113)
FG . . . . . Finanzgericht
FR . . . . . Finanz-Rundschau. Dt. Steuerblatt (seit 1946; vorher: Dt. Steuerblatt)
FVG . . . . . Gesetz über die Finanzverwaltung vom 6. 9. 1950 (BGBl S. 448 in der letzten Fassung vom 13. 7. 1961, BGBl I S. 981) und
Zweites Gesetz über die Finanzverwaltung vom 15. 5. 1952 (BGBl I S. 293 i. d. F. v. 11. 7. 1953, BGBl I S. 511)
GewStG . . . . . Gewerbesteuergesetz i. d. F. v. 13. 9. 1961 (BGBl I S. 1730, BStBl I S. 645)
GrEStG . . . . . Grunderwerbsteuergesetz v. 29. 3. 1940 (RGBl I S. 585)
GrStG . . . . . Grundsteuergesetz v. 1. 12. 1936 (in der letzten Fassung vom 12. 4. 1961, BGBl I S. 425)
GVG . . . . . Gerichtsverfassungsgesetz v. 27. 1. 1877 (RGBl 41) in der Fassung der Bekanntmachung v. 12. 9. 1950 (BGBl 513)
hM . . . . . herrschende Meinung
idR . . . . . in der Regel
iS (i. S.), ieS . . . im Sinne, im engeren Sinne
JZ . . . . . Juristen-Zeitung (seit 1951)
KapStDV . . . . Kapitalverkehrsteuer-Durchführungsverordnung i. d. F. v. 20. 4. 1960 (BGBl I S. 244)
KG . . . . . Kammergericht
KO . . . . . Konkursordnung v. 10. 2. 1877 (RGBl 351)
KomStZ . . . . . s. KStZ
KraftStG . . . . . Kraftfahrzeugsteuergesetz v. 23. 3. 1935 i. d. F. v. 2. 1. 1961 (BGBl I S. 2)
KStG . . . . . Körperschaftsteuergesetz i. d. F. v. 13. 9. 1961 (BGBl I S. 1722, BStBl I S. 655)
KStZ . . . . . Kommunale Steuerzeitschrift (seit 1952)
KVStG . . . . . Kapitalverkehrsteuergesetz i. d. F. v. 24. 7. 1959 (BGBl I S. 530, geändert durch das Gesetz vom 9. 8. 1960, BGBl I S. 682)
LM . . . . . Nachschlagewerk des Bundesgerichtshofs (Loseblatt-Sammlung), herausgegeben von LINDENMAIER, MÖHRING u. a. (seit 1951)
LStDV . . . . . Lohnsteuer-Durchführungsverordnung i. d. F. v. 22. 7. 1959 (BGBl I S. 477, unter Berücksichtigung der Änderungen bis zum 28. 7. 1961, BGBl I S. 1108)
LVG . . . . . Landesverwaltungsgericht

MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (seit 1947)
MinBlFin	Ministerialblatt des Bundesministers der Finanzen (seit 1949/50)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (seit 1947/48)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht (Loseblatt-Ausgabe seit 1947)
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
o.V.	ohne Angabe des Vornamens
R	Rückseite
RennwLottG	Rennwett- und Lotteriegesetz v. 8. 4. 1922 (RGBl I S. 393 unter Berücksichtigung der letzten Änderung v. 30. 10. 1944, RGBl I S. 287)
RFH	Reichsfinanzhof und Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (zitiert nach Band und Seite)
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen (zitiert nach Band und Seite)
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen (zitiert nach Band und Seite)
RStBl	Reichssteuerblatt
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz v. 16. 10. 1934 (RGBl I S. 925 unter Berücksichtigung der Änderungen bis zum 13. 7. 1961, BGBl I S. 981)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch (seit 1949)
stg. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StLex	Steuerlexikon
StP	Der Steuerpraktiker (Zeitschrift seit 1949)
StPO	Strafprozeßordnung v. 1. 2. 1877 (RGBl 253) in der Fassung der Bekanntmachung v. 12. 9. 1950 (BGBl 629)
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform (Loseblatt-Ausgabe) begonnen von Alfons MROZEK, fortgeführt von W. HÜBSCHMANN, Paul KAATZ, Köln
StuW	s. StW
StW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift von 1922—1944 und seit 1947)
StWA	Steuer-Warte (a. F. seit 1922, n. F. seit 1950)
StWK	Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost
UStDB	Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz vom 23. 12. 1938 in der Fassung der Bekanntmachung v. 1. 9. 1951 (BGBl. I S. 796) und unter Berücksichtigung der Änderungen bis zum 16. 8. 1961 (BGBl I S. 1330)

UStG	Umsatzsteuergesetz v. 16. 10. 1934 (RGBl I 942) unter Berücksichtigung der Änderungen bis zum 16. 8. 1961 (BGBl I S. 1330)
U.v.	Urteil vom
VersStDV	Versicherungsteuer-Durchführungsverordnung i. d. F. v. 20. 4. 1960 (BGBl I S. 279)
VersStG	Versicherungsteuergesetz i. d. F. v. 24. 7. 1959 (BGBl I S. 540)
ViertJSchrfStuF	Vierteljahresschrift für Steuern und Finanzen
VStG	Vermögensteuergesetz i. d. F. v. 10. 6. 1954 (BGBl I S. 137) unter Berücksichtigung der Änderungen bis zum 13. 7. 1961 (BGBl I S. 981)
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung vom 21. 1. 1960 (BGBl I S. 17)
WStG	Wechselsteuergesetz i. d. F. v. 24. 7. 1959 (BGBl I S. 537)
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (seit 1921)

§ 1. Einleitung

Steuerschuld und Steuerhaftung sind Rechtsinstitute, die für das Steuerrecht von grundlegender Bedeutung sind. In materieller Hinsicht beinhalten Schuld wie Haftung für den betroffenen Steuerpflichtigen eine Zahlungsverpflichtung; die Anspruchsverwirklichung bedeutet für den Staat Geldeinnahme.

Unter Berücksichtigung allein der materiellen Seite soll mit der vorliegenden Untersuchung versucht werden, eine Antwort auf insbesondere folgende Fragen zu geben:

Inwieweit kann anhand des steuergesetzlichen Sprachgebrauchs von einem einheitlichen Rechtsinstitut der Steuerhaftung gesprochen werden? Wie wirkt sich die Unterscheidung zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung aus?

Diese Fragen sind schon wiederholt Gegenstand einer Untersuchung gewesen;[1]) eine eindeutige und verbindliche Beantwortung haben sie aber nicht gefunden.

Im Hinblick auf die Fragestellung — und dieser entsprechend — wird zunächst das Rechtsinstitut der Steuerschuld, sodann das der Steuerhaftung näher betrachtet werden. Im Anschluß daran werden die Auswirkungen der Unterscheidung Steuerschuld — Steuerhaftung festgestellt werden. Im Ergebnis wird aufzuzeigen sein, daß das Steuerrecht vom Sprachgebrauch her eine einheitliche Verwendung des Rechtsinstituts der Steuerhaftung nicht kennt, wohl aber in den Fällen der Neben- und der Sachhaftung ein im Grundsätzlichen einheitliches Haftungssystem verwendet. Hinsichtlich der Auswirkungen der Unterscheidung Steuerschuld — Steuerhaftung wird die gestellte Frage dahin beantwortet werden, daß die Steuerhaftung als unvollkommen selbständige Verpflichtung gegenüber der Steuerschuld auf der Rechtsfolgeseite einer (Steuerschuld-) Verpflichtung grundsätzlich gleicht und demgemäß auch mit der Bezeichnung „Steuerschuld" belegt werden könnte.

---

1) s. zB die Dissertationen von RÖTTENBACHER und SPERLING

Erster Teil

DIE STEUERSCHULD

Erster Abschnitt

Das Steuerrechtsverhältnis

I. Kapitel. § 2. Der Rechtscharakter des Verhältnisses zwischen Staat und Steuerpflichtigem

Die zwischen dem Staat als Steuerberechtigtem und dem einzelnen Steuerpflichtigen bestehenden mannigfaltigen Beziehungen werden unter der Bezeichnung „Steuerrechtsverhältnis", „Steuerpflichtverhältnis" oder „Steuerschuldverhältnis" zusammengefaßt. Mit diesen Bezeichnungen sind jeweils bestimmte Vorstellungen über den Rechtscharakter des Verhältnisses zwischen Staat und Steuerpflichtigem verbunden.

So wird dieses Verhältnis — wenn es mit dem Ausdruck „Steuerschuldverhältnis" umschrieben wird — nach einer älteren Ansicht als ein gesetzliches öffentlichrechtliches Schuldverhältnis verstanden, dem das Element der Gewaltunterworfenheit fehlt.[2]) Es werden unter besonderer Herausstellung der Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer Vergleiche mit dem privatrechtlichen Schuldverhältnis angestellt, dem Verhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigem wird schuldrechtlicher Charakter zugesprochen.[3]) Da diese Betrachtungsweise jedoch zu einseitig nur auf die vermögensmäßige Seite abstellt und andere Momente des Besteuerungswesens vernachlässigt, findet sie heute keine Anhänger mehr. Geblieben ist allerdings der Ausdruck „Steuerschuldverhältnis".

Die mit den beiden anderen Bezeichnungen — „Steuerpflichtverhältnis" und „Steuerrechtsverhältnis"[4]) — verknüpften Vorstellungen über das Verhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigem stehen in Wechselbeziehung zueinander.

Beiden Begriffen ist gemeinsam, daß sie sämtliche Beziehungen zwischen Staat und Steuerpflichtigem umfassen. Unterschiedlich ist dagegen die rechtliche Charakterisierung dieser Beziehungen. Werden diese unter der Bezeichnung „Steuerpflichtverhältnis" zusammengefaßt, so wird das Verhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigem

---

2) MERK S. 8, 10 f.; vgl. hierzu auch HENSEL S. 15 Anm. 1 und S. 57

3) MERK S. 11

4) Nach BÜHLER-STRICKRODT (I 2 S. 351) ist unter einem Steuerrechtsverhältnis das „. . . die Gesamtheit der aktuellen Beziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde umfassende, dabei aber im Einzelfall genau individualisierende Rechtsverhältnis . . ." zu verstehen.

allgemein als Gewaltverhältnis charakterisiert,[5]) d. h. als ein Verhältnis der Über- und der Unterordnung, ein durch „obrigkeitlichen Befehl begründetes Unterwerfungsverhältnis"[6]). Auf der anderen Seite wird dieses Verhältnis als Rechtsverhältnis[7]) verstanden und demgemäß zutreffend als Steuerrechtsverhältnis bezeichnet.[8])

Beide Charakterisierungen erfahren Modifikationen. So wird einmal angenommen, das Gewaltverhältnis sei gesetzlich gebändigt.[9]) Andererseits findet sich die Auffassung, das Verhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigem sei zwar grundsätzlich ein Rechtsverhältnis, insoweit jedoch daneben auch ein Gewaltverhältnis, als die Finanzverwaltung verwaltungsmäßig handelnd tätig werde.[10])

---

5) so CRISOLLI S. 95; v. PISTORIUS S. 119; ILLCHMANN S. 345; BARSKE, Steueranspruch S. 699

6) übernommen von BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 351

7) Der Begriff des Rechtsverhältnisses wird für das bürgerliche Recht von ENNECCERUS-NIPPERDEY (§ 71 I) bestimmt als „. . . ein rechtlich bedeutsames und deshalb vom objektiven Rechte bestimmtes Lebensverhältnis, das in einer rechtswirksamen Beziehung einer Person zur anderen Person oder zu Gegenständen (Sachen oder Rechten) besteht."
Für das Verwaltungsrecht definiert Hans J. WOLFF (§ 32 V a 1): „Wird eine Rechtsstellung durch die Verwirklichung von Tatbestandsmomenten eines Rechtssatzes zu einer rechtlich geregelten sozialen Beziehung zwischen einzelnen Personen konkretisiert, so entsteht ein Rechtsverhältnis ieS. Es besteht mindestens im Verpflichtetsein eines Subjektes, idR in gegenseitigen Pflichten und Rechten mehrerer Subjekte."
Nach FORSTHOFF (§ 10 2 S. 165) tritt die Verwaltung in ein Rechtsverhältnis mit dem Einzelnen ein, wenn sie von ihm eine Leistung verlangt, ihm Pflichten auferlegt, wenn sie erlaubt oder duldet. Da sich die so geschaffenen Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Einzelnem nach den Rechtssätzen des Verwaltungsrechts bestimmen, nennt FORSTHOFF das „. . . zwischen ihnen obwaltende Verhältnis . . . Verwaltungsrechtsverhältnis." Das zwischen dem Steuerberechtigten und dem Steuerpflichtigen bestehende Rechtsverhältnis faßt FORSTHOFF als Verwaltungsrechtsverhältnis auf. Wenn dem auch zuzustimmen ist, so dürfte es sich doch wegen der Besonderheiten der bei der Besteuerung zwischen Staat und Einzelnem bestehenden Beziehungen empfehlen, diese als Steuerrechtsverhältnis zu bezeichnen, wobei dann das Steuerrechtsverhältnis als eine besondere Äußerung des Verwaltungsrechtsverhältnisses zu verstehen ist.

8) BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 351 ff; FR. KLEIN, Steuerwesen S. 20; BÜRGER S. 78

9) FELIX, Steuerrecht S. 145 f

10) FLUME S. 115. FLUME zählt zu dem verwaltungsmäßigen Handeln die Ermittlungstätigkeit der Finanzbehörde, ihre Tätigkeit bei der Vollstreckung und ihre Ermessensentscheidung im Falle der Stundung oder des Erlasses einer Steuer. Es soll hier deshalb ein Gewaltverhältnis vorliegen, weil es sich um die Ausübung der der Verwaltung übertragenen Gewalt handele und das Gesetz nicht selbst in einer Sache entscheide.

Der Charakterisierung des Verhältnisses zwischen Staat und Steuerpflichtigem als Rechtsverhältnis ist der Vorzug zu geben. Unter der im Rechtsstaat geltenden ausschließlichen Herrschaft des Gesetzes — dem wesentlichen Kriterium eines Rechtsverhältnisses — müssen sich alle Beziehungen zwischen Staat und Steuerpflichtigem im Rahmen der Gesetze halten.[11]) Es besteht kein Gewaltverhältnis etwa in dem Sinn, daß die Behörde sich außerhalb des Gesetzes durch hoheitlichen Befehl den einzelnen Steuerpflichtigen unterwerfen könnte.[12]) Ein Verhältnis der Über- und der Unterordnung und insofern ein Gewaltverhältnis besteht jedoch in einem anderen Sinne. Das Steuerrecht ist öffentliches Recht und als solches grundsätzlich Subordinationsrecht. Hieraus läßt sich aber nicht ableiten, daß das Verhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigem dem Rechtscharakter nach ein Gewaltverhältnis in einem umfassenderen Sinn (nämlich ein durch obrigkeitlichen Befehl begründetes Unterwerfungsverhältnis) ist. Trotz der Subordination ist allein das Gesetz maßgebend für die Begründung und Abwicklung der jeweils in Frage stehenden Beziehungen zwischen Staat und Steuerpflichtigem.

Noch in einem anderen Sinn läßt sich sagen, das Verhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigem sei ein Gewaltverhältnis. Die Rechtsordnung, der jeder einzelne unterworfen ist, der er aber auch seine aktiven Rechte verdankt, ist eine „Satzung der Staats g e w a l t", eine „ Z w a n g s ordnung"[13]). In der gesetzten Rechtsordnung, die bestimmend für jedes Rechtsverhältnis ist, findet sich so auch eine Gewalt. In diesem Sinne ist jedes Rechtsverhältnis — also auch das Steuerrechtsverhältnis — gleichzeitig Gewaltverhältnis.[14])

Aber auch diese Betrachtungsweise rechtfertigt es nicht, das Verhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigem rechtlich als ein Gewaltverhältnis zu charakterisieren, müßte doch sonst jedes Rechtsverhältnis dem Rechtscharakter nach als Gewaltverhältnis beurteilt werden.

---

11) Dem entspricht die von FELIX (S. 145 f) vertretene Lehre vom gesetzlich gebändigten Gewaltverhältnis. Es ist insoweit nicht einzusehen, warum das gesetzlich gebändigte Gewaltverhältnis nicht ein Rechtsverhältnis sein soll (vgl. hierzu auch BLUMENSTEIN S. 8 f).

12) vgl. hierzu zB Hans J. WOLFF § 40 I; FORSTHOFF § 10 1 S. 162

13) FR. KLEIN, Steuerwesen S. 20

14) so FR. KLEIN wie unter Anm. 13). Wenn FLUME (wie unter Anm. 10) darüber hinaus in Bezug auf das verwaltungsmäßige Handeln der Behörde — worunter er vornehmlich deren Ermessenstätigkeit versteht — ein Gewaltverhältnis zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen annimmt, so kann dem deshalb nicht zugestimmt werden, weil auch das verwaltungsmäßige Handeln (die Ermessensbetätigung) sich im Rahmen der Rechtsordnung bewegen muß.

II. Kapitel. § 3. Die dem Steuerrechtsverhältnis zukommenden Aufgaben

Hat sich somit gezeigt, daß das Verhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigem dem Rechtscharakter nach ein Rechtsverhältnis ist, das dementsprechend am treffendsten mit dem Ausdruck „Steuerrechtsverhältnis" zu bezeichnen ist,[15]) so fragt es sich, welche Funktionen dieses Rechtsverhältnis zu erfüllen hat.

Das Steuerrechtsverhältnis kann mit einer Klammer verglichen werden, die sämtliche Rechte und Pflichten — gleichgültig, ob formeller oder materieller Art — umschließt, die zwischen einem Steuerpflichtigen und dem Staat (der Finanzbehörde) bestehen.[16]) Alle diese Rechte und Pflichten im Zusammenhang zu sehen und zu beurteilen, ist eine Funktion des Steuerrechtsverhältnisses. Zum anderen kommt dem Steuerrechtsverhältnis ein Gestaltungsauftrag zu, der sich z. B. in der Verpflichtung zur gegenseitigen Pflege der Beziehungen äußert, die sich zwischen dem Steuerberechtigtem und dem Steuerpflichtigen ergeben. Letztlich ist das Steuerrechtsverhältnis der Ordnungsrahmen, der den rechtsstaatlichen Gesetzesvollzug gewährleistet.[17])

---

15) Auch wenn die Bezeichnung „Steuerschuldverhältnis" oder „Steuerpflichtverhältnis" gebraucht wird, ändert das nichts an dem Rechtscharakter des Verhältnisses zwischen Staat und Steuerpflichtigem.

16) vgl. BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 353

17) BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 352

Zweiter Abschnitt

Steuerpflichtiger und Steuerschuldner

I. Kapitel. § 4. Der Steuerpflichtige

Das dem Steuerberechtigten im Rahmen des Steuerrechtsverhältnisses verpflichtet gegenüberstehende Rechtssubjekt wird als Steuerschuldner oder Steuerpflichtiger bezeichnet. Dabei ist der weitere Begriff der des Steuerpflichtigen, dem sowohl materieller als auch formeller Inhalt zukommt und der Hauptschuldner und Nebenschuldner umfaßt.[18]) Darüber hinaus wird der Ausdruck „Steuerpflichtiger" oder „Steuerpflicht" verwandt, wenn persönliche oder sachliche Rechtsbeziehungen umschrieben werden, bei deren Vorliegen erst eine Steuerschuld entstehen kann.[19])

Einer solch weiten Bedeutung des Begriffs „Steuerpflichtiger" scheint § 97 Abs. 1 AO entgegenzustehen. Nach § 97 Abs. 1 AO ist Steuerpflichtiger, wer nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat. Dieser Formulierung könnte entnommen werden, daß der Begriff „Steuerpflichtiger", da aus dem Begriff „Steuerschuldner" abgeleitet, nur materiellen Inhalt hat.[20]) Davon abgesehen aber, daß § 97 Abs. 1 AO keine allgemeingültige Begriffsbestimmung gibt, sondern nur den Steuerpflichtigen im Sinne der Abgabenordnung meint, legt die Abgabenordnung selbst dem Begriff „Steuerpflichtiger" in den §§ 166 ff. auch formellen Inhalt bei. Daraus kann nur geschlossen werden, daß § 97 Abs. 1 AO lediglich besagen will, daß a u c h der zur Entrichtung einer Steuer verpflichtete Steuer s c h u l d n e r Steuerpflichtiger ist.

II. Kapitel. § 5. Der Steuerschuldner

Für den engeren Begriff des Steuerschuldners enthält die Abgabenordnung keine Begriffsbestimmung. Sie bedient sich auch hauptsächlich des Ausdrucks „Steuerpflichtiger"; vom „Steuerschuldner" ist nur vereinzelt die Rede.[21])

Aufgrund der Tatsache, daß eine Legaldefinition fehlt, ist es lange streitig gewesen, wer als Steuerschuldner zu gelten hat, welcher In-

---

18) hM; vgl. BÜHLER I S. 45 f; HENSEL S. 64 Anm. 1; HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 97 AO Anm. 5; KÜHN § 97 AO Anm. 1; PENDELE S. 28 Anm. 7; BECKER § 79 AO Anm. 2a; ILLCHMANN S. 345; a. A. MÜNSTERMANN S. 304 — s. Anm. 20

19) So sind z. B. in § 1 EStG die Voraussetzungen benannt, die erfüllt sein müssen, damit eine natürliche Person überhaupt einkommensteuerpflichtig, d. h. Steuerpflichtiger im Bereich der Einkommensteuer wird.

20) so MÜNSTERMANN S. 304

21) Der Ausdruck „Steuerschuldner" findet sich nur in den §§ 97 Abs. 1, 112, 212a Abs. 3 AO und in Einzelgesetzen.

halt diesem Begriff zu geben ist und in welchem Verhältnis die Begriffe „Steuerschuldner" und „Steuerpflichtiger" zueinander stehen. Zum größten Teil sind diese Fragen geklärt, wenn auch in einzelnen Punkten noch Meinungsverschiedenheiten bestehen.

Nach allgemeiner Auffassung wird dem Begriff „Steuerschuldner" zunächst ein materieller Inhalt gegeben und somit diejenige Rechtsperson als Steuerschuldner angesehen, die nach den Steuergesetzen eine Steuer zu bezahlen hat.[22]) Die unter Umständen mit den materiellen Verpflichtungen zusammentreffenden formellen Verpflichtungen[23]) sind nicht als Kriterien in den Begriff „Steuerschuldner" aufgenommen. Darüber hinaus soll jemand nur dann Steuerschuldner sein, wenn er in seiner Person den die Steuerschuld begründenden Tatbestand verwirklicht.[24])

Kennzeichnend für den Begriff „Steuerschuldner" ist also ein Zweifaches: a) die Zahlungspflicht und b) die die Steuerschuld zur Entstehung bringende Tatbestandsverwirklichung. Auf die persönliche Tatbestandsverwirklichung wird nur im Fall der Erbfolge verzichtet; der Erbe gilt als Steuerschuldner.[25])

Mit dieser Bestimmung des Begriffs „Steuerschuldner" ist eine Einschränkung verbunden. Derjenige, der den die Steuerschuld zur Entstehung bringenden Tatbestand nicht erfüllt, aber aufgrund einer Haftungsvorschrift eine Steuerschuld zu bezahlen hat, kann nicht als Steuerschuldner bezeichnet werden. Für ihn werden dementsprechend die Bezeichnungen „Haftender", „Haftungsschuldner", „Neben- oder Zweitschuldner" verwandt.

Wenn die für den Steuerschuldner gegebene Begriffsbestimmung einwandfrei wäre, müßte es überflüssig sein, diesen zur Unterscheidung vom Nebenschuldner den „Steuerschuldner schlechtweg", den „Haupt-, Erst- oder Selbstschuldner" zu nennen.[26]) Diese zur Unterscheidung gebräuchlichen Bezeichnungen machen jedoch deutlich, daß die ange-

---

22) vgl. zB BÜHLER I S. 211; HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 97 AO Anm. 6; RIEWALD § 97 AO Anm. 1 S. 457 f; ILLCHMANN S. 345; MERK S. 17; abweichend MÜNSTERMANN (S. 304), der denjenigen, den die materielle Leistungspflicht trifft, als Steuerpflichtigen bezeichnet

23) zB die Abgabe von Erklärungen, die Duldung einer Überwachung

24) vgl. zB BARSKE, Reichsabgabenordnung S. 32; BARSKE gibt folgende Begriffsbestimmung: „Steuerschuldner ist, wer in seiner Person den Tatbestand erfüllt, an den das Steuergesetz die Steuer knüpft."
Ähnlich auch BARSKE, Die Haftung S. 321; ARENS S. 573; GOETZELER S. 234.

25) BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 287

26) Diese Bezeichnungen werden zB gebraucht: Steuerschuldner schlechtweg, Haupt- oder Erstschuldner von BÜHLER I S. 211; Selbstschuldner von MERK S. 17.

führte Begriffsbestimmung nicht zutreffend sein kann. Sie ist nur dann richtig, wenn sie als Begriffsbestimmung für den Haupt-, Erst- oder Selbstschuldner gelesen wird.[27]) Damit wird das Kriterium der persönlichen Tatbestandsverwirklichung aus dem Begriff „Steuerschuldner" herausgenommen, es ordnet sich dem Begriff „Hauptschuldner" zu. Begriffsbestimmend für den Steuerschuldner bleibt also allein die Zahlungspflicht. Unter dem Steuerschuldner ist somit derjenige zu verstehen, der nach Steuerrecht zur Zahlung einer Steuerschuld verpflichtet ist.[28]) Da diese Verpflichtung sowohl den Hauptschuldner als auch einen Haftenden (Nebenschuldner) treffen kann, fallen beide hinsichtlich dieser materiellen Verpflichtung unter den Begriff „Steuerschuldner".[29])

---

27) Das geschieht auch vielfach; es wird einfach vom Steuerschuldner gesprochen, wenn der Hauptschuldner gemeint ist.

28) Allein auf die materielle Verpflichtung, nicht auch auf die persönliche Tatbestandsverwirklichung stellt für den Begriff des Steuerschuldners auch RIEWALD ab, § 97 AO Anm. 1 S. 457 f.

29) BÜHLER I S. 211; RIEWALD § 97 AO Anm. 3 S. 461

Dritter Abschnitt

Entstehung und Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld

I. Kapitel. § 6. Bestimmung des Begriffs „Steuerschuld"

Eine einheitliche Bestimmung dessen, was unter dem Begriff „Steuerschuld" zu verstehen ist, hat sich noch nicht herausgebildet. Eine gesetzliche Begriffsbestimmung fehlt; lediglich die Entstehung der Steuerschuld ist geregelt, § 3 StAnpG. Die in der Literatur gegebenen Begriffsbestimmungen weichen oftmals wesentlich voneinander ab.[30]) Eine Gemeinsamkeit besteht jedoch insoweit, als a l l e Begriffsbestimmungen ein Verpflichtetsein als Kriterium der Steuerschuld herausstellen. Diese Verpflichtung bezieht sich auf die Leistung einer bestimmten einzelnen Steuer und besteht dem Steuerberechtigten gegenüber; sie hat öffentlichrechtlichen Charakter.[31])

Eine weitere Eigenschaft der Steuerschuld besteht darin, daß sie nur entsteht, wenn ein bestimmter gesetzlich festgelegter Steuertatbestand verwirklicht wird.

Werden die angeführten Merkmale zusammengefaßt, so läßt sich der Begriff der Steuerschuld wie folgt bestimmen:

Die Steuerschuld ist die durch Verwirklichung eines bestimmten gesetzlichen Steuertatbestands dem Steuerberechtigten gegenüber entstehende öffentlichrechtliche Verpflichtung, eine bestimmte einzelne Steuer[32]) zu erbringen.[33])

II. Kapitel. Der steuerrechtliche Tatbestand im allgemeinen

§ 7. Der Begriff des steuerrechtlichen Tatbestandes

Nach § 3 Abs. 1 StAnpG entsteht die Steuerschuld, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Auch § 1 Abs. 1 AO stellt bei der Begriffsbestimmung der Steuer auf den Tatbestand ab, soweit er bestimmt, daß Steuern Geldleistungen sind, die „. . . allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft." Daraus erhellt, daß es

---

30) vgl. zB GOETZELER S. 234 und CRISOLLI S. 96

31) vgl. FR. KLEIN, Steuerwesen S. 6

32) Was unter einer Steuer zu verstehen ist, bestimmt § 1 Abs. 1 AO. Diese Begriffsbestimmung hat allgemeine Gültigkeit; sie ist daher auch maßgebend, wenn das Grundgesetz sich des Begriffs „Steuer" bedient; vgl. BVerfGE 3, 407 (435) und BVerfG in NJW 1958, 625.

33) ähnlich CRISOLLI S. 96; auch MERK S. 8, der allerdings auch das Rechtsverhältnis zwischen Steuerschuldner und Steuergläubiger unter den Begriff „Steuerschuld" fassen will; vgl. auch BECKER § 81 AO Anm. 1a; RIEWALD § 3 StAnpG Anm. 1 S. 39; BARSKE, Reichsabgabenordnung S. 29

ohne einen gesetzlichen Tatbestand und ohne dessen Verwirklichung eine Steuer und somit auch eine Steuerschuld nicht geben kann. § 3 Abs. 1 StAnpG spricht das noch einmal aus, hat aber in erster Linie die Aufgabe, den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld festzulegen. Der steuerrechtliche Tatbestand als rechtsfolgebegründende positive Rechtsnorm ist Grundlage für die Erhebung einer jeden Steuer. In ihm ist ein bestimmter Lebenssachverhalt begrifflich schematisiert, der für eine Besteuerung geeignet oder dessen Besteuerung erforderlich erscheint.

Demnach läßt sich der Begriff des Steuertatbestandes mit HENSEL wie folgt bestimmen:

Der Steuertatbestand ist „. . . die Gesamtheit der in den materiellen Steuerrechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen eintreten sollen."[34])

Daneben hat der Begriff „Tatbestand" noch eine andere Bedeutung angenommen.[35]) Oftmals wird der den gesetzlichen Tatbestand ausfüllende Lebenssachverhalt als Tatbestand bezeichnet.[36])

Diese Mehrdeutigkeit (Tatbestand = Steuerrechtsnorm und Tatbestand = Lebenssachverhalt) mag ihre Ursache in § 1 Abs. 3 StAnpG haben. Es ist jedoch der Klarheit wegen an der Bedeutung festzuhalten, die dem Begriff „Tatbestand" durch die §§ 1 Abs. 1 AO, 3 Abs. 1 StAnpG beigelegt worden ist.[37])

---

34) HENSEL S. 57
Nach Hans J. WOLFF (§ 24 II b 1) besagt jeder abstrakte und generelle Rechtssatz als Gesetz im materiellen Sinn sinngemäß etwa: „Jedesmal wenn (von einem Subjekt) ein gewisser Tatbestand erfüllt ist, so soll (von jenem oder von einem anderen Subjekt) eine gewisse Rechtsfolge gesetzt oder hingenommen werden." Damit ist grundsätzlich jeder Rechtssatz, wenn er nicht tatbestandslos ist oder nur definiert, auf Verpflichtungen oder Berechtigungen bezogen, die er begründet, beseitigt oder sonst in irgendeiner Form beeinflußt. Hans J. WOLFF versteht unter einem Tatbestand den „. . . im Rechtssatz zum Ausdruck gekommenen begrifflich schematisierten Typus eines Lebenssachverhalts" (§ 36 III a). Auch nach dieser Definition ließe sich der Begriff des Steuertatbestands bestimmen.

35) vgl. dazu APRATH S. 127 f

36) vgl. zB BFH U. v. 17. 5. 1952 in BStBl 1952 III S. 208 (212)
Im Zivilprozeß zeigt sich eine entsprechende Erscheinung: bei der Urteilsabfassung wird nach dem Rubrum und Tenor unter dem Tatbestand der der Urteilsfindung zugrunde liegende Lebenssachverhalt geschildert.

37) A. A. APRATH (S. 131 f), der den Vorschlag macht, die Steuergesetzesnorm als steuerrechtlichen Tatbestand, den wirtschaftlichen Sachverhalt als steuerwirtschaftlichen Tatbestand zu bezeichnen.

§ 8. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit jeder einzelnen Steuerschuld

I. Die §§ 1 Abs. 1 AO, 3 Abs. 1 StAnpG beinhalten, indem sie das Entstehen einer Steuerschuld von einer Tatbestandsverwirklichung abhängig machen, den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit jeder einzelnen Steuerschuld. Dieser Grundsatz ist Ausfluß rechtsstaatlicher Prinzipien. Er hat nicht erst durch seine Aufnahme in die §§ 1 Abs. 1 AO, 3 Abs. 1 StAnpG Eingang in das Steuerrecht gefunden, sondern fußt auf überlieferter rechtsstaatlicher Lehre.[38]) Als rechtsstaatlicher Grundsatz ist er zweifellos auch in das Grundgesetz aufgenommen worden, obwohl eine dementsprechende ausdrückliche Normierung im Grundgesetz nicht zu finden ist.[39]) Fraglich mag nur sein, wie sich der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit jeder Steuerschuld genau unter das im Grundgesetz normierte Rechtsstaatsprinzip fassen läßt.

Bestandteile des Rechtsstaatsprinzips sind u. a.: der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung; der Grundsatz der Meßbarkeit staatlicher Machtausübung; der Grundsatz der Rechtssicherheit.[40]) Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit jeder einzelnen Steuerschuld ergibt sich — von der Verfassung aus gesehen — aus dem Zusammenwirken dieser drei einzelnen Elemente des Rechtsstaatsprinzips. Allein aus dem Erfordernis der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung wäre er nicht abzuleiten; denn dieses Erfordernis ließe eine zu allgemeine, nicht genügend präzisierte Fassung eines Steuertatbestandes zu. Es wäre nämlich möglich, einen steuerrechtlichen „Generaltatbestand" zu schaffen, welcher der im Ordnungsbehördenrecht und im Polizeirecht beheimateten Generalermächtigung entspräche, die aus § 10 II 17 ALR entwickelt wurde. Erst durch die Hinzunahme der beiden anderen rechtsstaatlichen Elemente (Meßbarkeit staatlicher Machtausübung, Rechtssicherheit) ist die notwendige Präzisierung eines Steuertatbestandes gewährleistet.

Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Steuerschuld ist also ein unselbständiger (weil aus drei verschiedenen Elementen zusammengesetzt) Bestandteil des Rechtsstaatsprinzips, wie es vom Grundgesetz verstanden wird. Ein Verstoß gegen ihn wäre somit ein Verstoß gegen

---

38) vgl. KRUSE, Tatbestandsmäßigkeit Sp. 226: „Seit Anfang des 19. Jahrhunderts hat sich dieser Grundsatz (sc. der Tatbestandsmäßigkeit) in den europäischen Staaten durchgesetzt."

39) Dem Grundsatz: keine Steuerschuld ohne Tatbestandsverwirklichung entspricht der strafrechtliche Grundsatz: nulla poene sine lege, der in Art. 103 Abs. 2 GG verankert ist. Vgl. aber auch § 2 Abs. 1 StGB.

40) vgl. v. MANGOLDT-KLEIN Art. 20 GG Anm. VI 2 S. 601; zu dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vgl. auch Hans J. WOLFF § 30, insbesondere unter III

mindestens eins der drei genannten Elemente, damit gleichzeitig ein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip und demgemäß verfassungswidrig.[41])

II. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit jeder einzelnen Steuerschuld taucht auch die Frage auf, ob durch ein Gesetz mit rückwirkender Kraft ein Tatbestand geschaffen werden kann, der einen bestimmten, in der Vergangenheit liegenden Sachverhalt rückwirkend mit einer Steuer belegt. Die Normierung eines solchen Tatbestands ist ohne Zweifel denkmöglich, doch stellt sich die Frage, ob ein Steuergesetz, das tatbestandsmäßig die Voraussetzungen für die Besteuerung eines vergangenen Sachverhalts festlegt und damit rückwirkendes Gesetz ist, zulässig oder unzulässig ist.

Es würde im Rahmen dieser Untersuchung zu weit führen, diese Streitfrage genau zu untersuchen. Friedrich KLEIN hat auf sie die überzeugende Antwort gegeben, daß grundsätzlich die Rückwirkung eines Steuergesetzes unzulässig, die Zulässigkeit der Rückwirkung nur ausnahmsweise in bestimmten wenigen Fällen anzunehmen ist.[42]) KLEIN führt fünf Gruppen von Ausnahmefällen an:

(Die Rückwirkung von Steuergesetzen ist zulässig, . . .)

„1. Wenn rückwirkend ohne Belastung Dritter ideelle oder materielle . . . Vorteile für den Staatsbürger ausgeworfen werden.

2. Wenn der Staatsbürger mit dem Erlaß des rückwirkenden (Steuer-) Gesetzes unbedingt rechnen muß. . . .

3. Wenn Notstände in echten Krisen und wirklichen Notzeiten abgewandt werden müssen.

4. Wenn ungeordnete Schwebezustände ohne nachträgliche Klärung oder Mißstände ohne nachträgliche Bereinigung nicht in Ordnung gebracht werden können.

5. Wenn Zeitabschnittsregelungen — beispielsweise Haushaltsgesetze, Jahresfinanzausgleichgesetze, Jahressteuergesetze — aus irgendwelchen Gründen erst während des Zeitabschnitts ergehen und erwartungsgemäß auf den Anfangstermin zurückbezogen werden."[43])

KLEIN stützt seine Ansicht vornehmlich auf rechtspolitische und rechtsdogmatische Gründe,[44]) wobei er dem Prinzip der Rechtssicherheit als

---

41) vgl. zu dem ganzen BÜHLER-STRICKRODT I 1 S. 93, 213, 217—219; KRUSE, Tatbestandsmäßigkeit Sp. 226; BÜHLER, Finanzgewalt S. 4

42) KLEIN, Von der Zulässigkeit Sp. 42 und KLEIN, Zulässigkeit und Schranken S. 58

43) KLEIN, Zulässigkeit und Schranken S. 61—64

44) Daneben führt er auch rechtsmethodologische Gründe an, s. KLEIN, Zulässigkeit und Schranken S. 54.

einem „Element des materiellen Rechtsstaatsbegriffs“[45]) den Vorrang gibt.

Die Auffassung KLEINS ist in der Literatur weitgehend anerkannt worden und dürfte als herrschende Meinung zu bezeichnen sein.[46])
Der Bundesfinanzhof ist der Ansicht KLEINS noch nicht ganz gefolgt, hat jedoch seinen ursprünglichen Standpunkt, nach dem die Rückwirkung eines Steuergesetzes grundsätzlich für zulässig und nur ausnahmsweise für unzulässig erachtet wurde, insoweit revidiert, als er neuerdings dem umgekehrten Regel-Ausnahmeverhältnis das Wort spricht.[47])

§ 9. Die allgemeinen Voraussetzungen des Steuertatbestands

Damit im Einzelfall eine Steuerschuld entsteht, müssen sämtliche Voraussetzungen erfüllt sein, die tatbestandsmäßig im jeweiligen einzelnen Steuergesetz normiert sind. Hinsichtlich der Voraussetzungen ist zu unterscheiden zwischen persönlichen und sachlichen. Die persönlichen (subjektiven) Voraussetzungen machen die persönliche Seite des

---

45) KLEIN, Von der Zulässigkeit Sp. 42
Zu der Frage der Zugehörigkeit des Rechtssicherheitsprinzips zum Begriff des Rechtsstaats vgl. auch v. MANGOLDT-KLEIN Art. 20 GG Anm. VI 2 S. 601 und die hier angeführten Urteile des Bundesverfassungsgerichts.

46) Die Begründungen sind allerdings verschiedentlich andere als die KLEINS; s. hierzu im einzelnen KLEIN, Von der Zulässigkeit Sp. 21—36; vgl. auch KÜHN § 2 AO Anm. 6; BÜHLER-STRICKRODT I 1 S. 103 f.

A. A. ECKHARDT-HILLEBRECHT, insbesondere S. 84—87; die Autoren sind der Ansicht, rückwirkend belastende Steuergesetze seien ausnahmslos unzulässig, was allein schon aus praktischen Gründen (Zeitabschnittsregelungen!) überspitzt erscheint.

47) vgl. zB die bei KLEIN, Von der Zulässigkeit Sp. 9—18 angeführten und kritisch besprochenen Urteile des BFH, so
U. v. 19. 12. 1952 in BStBl 1953 III S. 61
U. v. 6. 3. 1953 in BStBl 1953 III S. 111
U. v. 30. 4. 1953 in BStBl 1953 III S. 183 ff
U. v. 9. 6. 1953 in BStBl 1953 III S. 250 ff
U. v. 8. 9. 1953 in BStBl 1953 III S. 318 ff
U. v. 6. 10. 1953 in BStBl 1953 III S. 317 f
vgl. auch die jüngeren Entscheidungen des BFH:
U. v. 7. 3. 1958 in BStBl 1958 III S. 311 f
E. v. 17. 7. 1959 in BStBl 1960 III S. 17 ff
E. v. 6. 11. 1959 in BStBl 1960 III S. 17 ff
U. v. 12. 2. 1960 in BStBl 1960 III S. 174 f
Für die Rechtsprechung des BVerfG gilt entsprechendes (vgl. z B BVerfGE 1, 264; 2, 238; 3, 58; 7, 89; BVerfG in DStR 1958, 11 f). Nach BVerfGE 7, 89 ist zB ein rückwirkendes Abgabengesetz zulässig, wenn die finanzielle Belastung voraussehbar, durch sachliche Erwägungen gerechtfertigt und im einzelnen unbedeutend ist.

Tatbestands aus, die sachlichen (objektiven) Voraussetzungen seine sachliche Seite.[48])

I. Die der persönlichen Seite des Tatbestands zuzurechnenden Merkmale lassen sich unter der Bezeichnung „steuerliches Personenrecht" zusammenfassen.[49]) Es gehören hierher insbesondere Regelungen, die sich auf die Rechts- und die Geschäftsfähigkeit, die Staatsangehörigkeit, den Wohnsitz und den Aufenthalt, auf im Inland gelegenes Vermögen oder auf im Inland betriebene Gewerbe beziehen. Im Rahmen der Verfassung, des allgemeinen Verwaltungsrechts und des bürgerlichen Rechts steht es dem Steuerrecht frei, hinsichtlich dieser an die Person anknüpfenden Gegebenheiten eigene Wege der Gestaltung einzuschlagen.

Für diese Gestaltungsfreiheit bietet die steuerrechtliche Rechtsfähigkeit ein Beispiel. Diese ist nicht einheitlich für das gesamte Steuerrecht geregelt, deckt sich auch nicht mit dem bürgerlichrechtlichen Begriff der Rechtsfähigkeit. Zwar ist im Steuerrecht rechtsfähig, wer es nach bürgerlichem Recht ist. Darüber hinaus kann aber im Steuerrecht rechtsfähig sein, wer es nach bürgerlichem Recht nicht ist. In diesem Falle handelt es sich um eine besondere Rechtsfähigkeit, die Gebilden beigelegt wird, die wirtschaftlich eine gewisse Selbständigkeit aufzeigen. Zu nennen sind hier beispielsweise Personenvereinigungen oder Zweckvermögen, die im Sinne des bürgerlichen Rechts nicht rechtsfähig sind.[50])

II. Die sachliche Seite des Tatbestands bestimmt den Gegenstand der Besteuerung. Dieser wird auch als Steuerobjekt bezeichnet. Zum Steuerobjekt kann ein rechtlicher oder wirtschaftlicher Vorgang, ein wirtschaftlicher Wert (zB ein Gegenstand, eine Sache) oder ein Wertzuwachs erklärt werden.[51])

Neben dem Steuerobjekt spielt die Besteuerungs- oder Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Steuer eine Rolle. Diese gehört ebenfalls zu den von den Einzelgesetzen aufgestellten tatbestandsmäßigen Voraussetzungen und ist bestimmend für die Berechnung der Steuer. So ist zB bei der Umsatzsteuer der Leistungsaustausch das Steuerobjekt, Besteuerungsgrundlage ist das vereinnahmte oder vereinbarte

---

48) vgl. dazu HENSEL S. 58

49) vgl. BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 255

50) vgl. BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 256; RIEWALD § 97 AO Anm. 6 S. 467 Die §§ 105 Abs. 1, 2, 329 AO bringen die Erscheinung der besonderen steuerrechtlichen Rechtsfähigkeit durch Umschreibungen zum Ausdruck, indem sie von Gebilden sprechen, „ . . . die als solche steuerpflichtig sind . . ." (§§ 105 Abs. 1, 329 AO) oder „. . . die als solche der Besteuerung unterliegen" (§ 105 Abs. 2 AO).

51) vgl. KÜHN § 3 StAnpG Anm. 1 b

Entgelt; bei der Grunderwerbsteuer ist der Kaufvertrag Gegenstand der Besteuerung, Besteuerungsgrundlage ist der Wert der Gegenleistung (§§ 1, 5 UStG, 1 Abs. 1 Ziff. 1, 10 Abs. 1 GrEStG).

III. Kapitel. Besonderheiten des Steuertatbestandes

Nachdem — soweit hier von Interesse — die allgemeinen Fragen untersucht worden sind, die sich in Bezug auf den Tatbestand und seine Verwirklichung und damit auf die Entstehung der Steuerschuld stellen, sollen nun einzelne Besonderheiten erörtert werden.

§ 10. Freiheit in der Gestaltung des Sachverhalts

Der den Steuertatbestand im Einzelfall ausfüllende Sachverhalt kann grundsätzlich nach Belieben von dem der Steuer unterworfenen Rechtssubjekt gestaltet werden.[52]) Es können so beispielsweise Sonderausgaben oder Betriebsausgaben durch entsprechende Maßnahmen veranlaßt werden, wodurch (zB) Einfluß auf die Höhe der Einkommensteuerschuld genommen werden kann. Schranken findet die Freiheit in der Gestaltung des Sachverhalts in den Fällen, in denen sie mißbraucht wird. Eine zum Zwecke der Steuerumgehung nur zum Schein vorgenommene Sachverhaltsgestaltung bleibt unbeachtet.[53]) Die Möglichkeiten zur freien Gestaltung des Sachverhalts sind selbstverständlich in dem Augenblick abgeschnitten, in dem der Steuertatbestand verwirklicht worden und die Steuerschuld entstanden ist.

I. Im Zusammenhang mit der Freiheit in der Gestaltung des Sachverhalts spielen die §§ 5, 6 StAnpG eine Rolle.

§ 6 StAnpG zieht der Freiheit, die hinsichtlich der privatrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten von wirtschaftlichen Vorgängen und Verhältnissen besteht, eine Grenze. Wann diese infolge eines Rechtsmißbrauchs überschritten ist, richtet sich nach dem jeweiligen Einzelfall.[54]) Die Regelungen des § 5 StAnpG sind Ausfluß der im Steuerrecht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Auf die Freiheit der Sachverhaltsgestaltung nehmen sie keinen Einfluß, um nicht den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verletzen. So verbietet § 5 Abs. 1 StAnpG nicht die Vornahme von Scheingeschäften oder Scheinhandlungen, Absatz 2 des § 5 StAnpG ermöglicht auch die Besteue-

---

52) vgl. zB BFH U. v. 22. 8. 1951 in BStBl 1951 III S. 181 (183); BFH U. v. 17. 10. 1951 in BStBl 1951 III S. 223 (224) = StRK § 5 StAnpG R 4

53) vgl. hierzu BFH U. v. 15. 5. 1953 in BStBl 1953 III S. 208 (210); SPANGENMACHER S. 786 f

54) vgl. zB RFH 36, 303 (305); BFH U. v. 18. 9. 1953 in BStBl 1953 III S. 328 = StRK § 6 StAnpG R 7; BFH U. v. 11. 11. 1955 in BStBl 1955 III S. 395 = StRK § 6 StAnpG R 13; BFH U. v. 8. 1. 1958 in BStBl 1958 S. 97 (99) = StRK § 6 StAnpG R 29; BFH U. v. 22. 1. 1960 in BStBl 1960 III S. 111

rung von Sachverhalten, die auf einem gesetz- oder sittenwidrigen Verhalten beruhen.

II. Sobald die Steuerschuld entstanden ist, kann der der Tatbestandsverwirklichung zugrundeliegende Sachverhalt grundsätzlich nicht mehr mit steuerrechtlicher Wirksamkeit rückgängig gemacht oder günstiger gestaltet werden.[55]) Dieser Grundsatz wird nicht etwa durch § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG umgestoßen, der beim nachträglichen für die Vergangenheit wirkenden Wegfall eines Merkmals, dessen Vorliegen das Gesetz für die Steuerschuld fordert, die Rechtsfolgen des § 4 Abs. 2 StAnpG eintreten läßt. § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG betrifft vielmehr Fälle, in denen eine in irgendeiner Form bedingte Steuerschuld gegeben ist.[56])

Allerdings erfährt der angeführte Grundsatz einige Ausnahmen. So wird eine allgemeine Ausnahme für nichtige und anfechtbare Rechtsgeschäfte gemacht, die trotz ihrer Fehlerhaftigkeit gemäß § 5 Abs. 3, 4 StAnpG für die Entstehung einer Steuerschuld maßgebend waren. Die Beseitigung des wirtschaftlichen Ergebnisses des nichtigen und die wirksame Anfechtung des anfechtbaren Rechtsgeschäfts bewirken hier nach § 5 Abs. 5 StAnpG, daß auch die eingetretenen steuerlichen Folgen wieder beseitigt werden.

Andere Ausnahmen finden sich in Einzelsteuergesetzen. Beispiele bieten die §§ 17 GrEStG, 37 ErbStG. So wird zB nach § 17 Abs. 1 GrEStG die Steuer nicht erhoben, wenn unter bestimmten Voraussetzungen ein Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird, bevor das Eigentum am Grundstück auf den Erwerber übergegangen ist.

§ 11. Die Tatbestandskonkurrenz

Es ist möglich, daß ein gegebener Sachverhalt mehrere Steuertatbestände verwirklicht (Tatbestandskonkurrenz). Die Frage ist dann, ob aufgrund jedes einzelnen verwirklichten Tatbestands eine Steuerschuld entstanden und zu erfüllen ist oder ob ein bestimmter Tatbestand den oder die anderen ausschließt.

Grundsätzlich bestehen in einem solchen Fall die durch die einzelnen Tatbestandsverwirklichungen ausgelösten Steuerschulden selbständig nebeneinander. Es gibt kein Verbot, das eine mehrfache Belastung desselben Sachverhalts ausschließt.[57]) Jedoch bestehen Ausnahmen. Diese sind den in Frage kommenden Einzelsteuergesetzen zu ent-

---

55) BÜHLER I S. 103; SPANGENMACHER S. 787

56) HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 4 StAnpG Anm. 1 u. 5; KÜHN § 4 StAnpG Anm. 4

57) vgl. KÜHN § 3 StAnpG Anm. 1 d; SPANGENMACHER S. 787; SPERLING S. 28

nehmen, die jeweils bestimmen, in welcher Weise eine auftretende Konkurrenzfrage zu lösen ist.

Als Beispiele für solche in Bezug auf eine Konkurrenzfrage getroffene einzelgesetzliche Regelungen seien die §§ 4 Ziff. 9 UStG, 3 Ziff. 2 GrEStG, 35 KVStG genannt. So wird nach § 4 Ziff. 9 UStG zB der Sachverhalt der Grundstücksveräußerung, der infolge von Tatbestandsverwirklichung sowohl nach dem Grunderwerbsteuergesetz als an sich auch nach dem Umsatzsteuergesetz eine Besteuerung auslöst, von der Umsatzsteuer freigestellt. Hier wird also eine doppelte steuerliche Belastung desselben Sachverhalts ausgeschlossen.

Eine solche Regelung hat Ähnlichkeit mit den Fällen, in denen ein Steuergesetz Steuerbefreiungen vorsieht,[58]) also ein abgeschlossener Sachverhalt trotz eigentlicher Tatbestandsverwirklichung durch Sonderbestimmung von der Besteuerung ausgenommen wird. Es wird in solchen Fällen aufgrund der von der Steuer befreienden Bestimmung anzunehmen sein, daß vorgeblich eine Tatbestandsverwirklichung nicht eingetreten, eine Steuerschuld nicht entstanden ist. Formellrechtlich ist auch eine Handhabung dahingehend möglich und denkbar, daß die (vorgeblich nicht entstandene) Steuerschuld zunächst bezahlt wird, eine der vorgesehenen Steuerbefreiung entsprechende Berichtigung dann aber im Wege der Erstattung erfolgt (und insoweit dann doch wieder materielle Beziehungen vorliegen).

§ 12. Sondertatbestände

I. In den Einzelsteuergesetzen finden sich zum Teil (Wahl-) Tatbestände, die eine vom jeweiligen Regeltatbestand abweichende Art der Besteuerung ermöglichen. Es sei hier zunächst auf die Fälle der §§ 48 EStG, 14 UStG hingewiesen.

§ 48 EStG eröffnet die Möglichkeit, eine Besteuerung unter bestimmten Voraussetzungen nach dem Verbrauch vorzunehmen,[59]) während für den Regelfall die Besteuerung nach dem Einkommen erfolgt.

Nach § 14 UStG kann bei der Umsatzsteuer die Besteuerung bei Vorliegen bestimmter Verhältnisse nach dem vereinbarten Entgelt gestattet werden. Im Regelfall wird nach dem vereinnahmten Entgelt besteuert. Nach § 3 Abs. 5 Ziff. 4 StAnpG hat die Art der Besteuerung hier auch Einfluß auf den Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld.

II. Eine zweite besondere Fallgruppe bilden die Tatbestände, die eine Pauschbesteuerung zulassen, wie zB die §§ 31 EStG, 21 KStG, 9, 10 VStG, 35 ErbStG, 14 GrEStG.

---

58) vgl. zB die §§ 3, 3a, 3b EStG, 4 UStG, die einen Katalog von Einkommen- bzw. Umsatzsteuerbefreiungen enthalten

59) In der Praxis kommt der Besteuerung nach dem Verbrauch keine große Bedeutung zu, vgl. LADEMANN-LENSKI II § 48 Anm. 2.

Diese Sonderbestimmungen werden jeweils solchen Verhältnissen gerecht, die sich von den Regelfällen abheben. Sie vereinfachen oder ergänzen den regelmäßigen Tatbestand, ohne ihn dabei aus dem Auge zu lassen. Ihre Funktion besteht darin, Anpassungsmöglichkeiten für besondere wirtschaftliche Lagen zu schaffen.

IV. Kapitel. Der Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld

§ 13. Die Bedeutung des Entstehungszeitpunkts

I. Dem Entstehungs z e i t p u n k t der Steuerschuld — Steueranspruch von seiten des Steuergläubigers[60]) — kommt in verschiedenen Richtungen große Bedeutung zu. So bestimmt sich zB der Beginn der Verjährung des Steueranspruchs nach seinem Entstehungszeitpunkt (§ 145 Abs. 1 AO); bei der Erbfolge (§ 1922 BGB, § 8 Abs. 1 StAnpG) geht die Steuerschuld nur dann auf den Erben über, wenn ihr Entstehungszeitpunkt vor dem Zeitpunkt des Eintritts des Erbfalls liegt; im Konkurs kann der Steueranspruch nur verfolgt werden, wenn er zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens begründet ist (§ 3 Abs. 1 KO); bei der Übereignung eines Unternehmens im ganzen (§ 116 AO) muß die Steuerschuld, soll der Erwerber für sie haften, seit Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Steuerabschnitts oder Kalenderjahres entstanden sein.[61])

II. Der Bedeutung entsprechend, die dem Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld zukommt, mußte es dem Gesetzgeber ein besonderes Anliegen sein, für jede einzelne Steuer eine entsprechende Regelung zu treffen. Für sämtliche Steuern ist in § 3 Abs. 1 StAnpG eine solche Regelung enthalten, die als obersten Grundsatz für den Zeitpunkt der Entstehung der einzelnen Steuerschuld die Verwirklichung des jeweiligen Tatbestands hinstellt. Diese allgemeine Regel läßt sich jedoch nicht auf alle Steuern anwenden, da diese zu systemverschieden voneinander gestaltet worden sind und noch innerhalb der einzelnen Steuer besondere Gegebenheiten berücksichtigt werden müssen.

Die Systemverschiedenheit in der Gestaltung der einzelnen Steuern zeigt sich besonders deutlich bei den einmaligen und den laufenden Steuern. Während bei den einmaligen Steuern (zB der Grunderwerb-

---

60) Nach HENSEL (S. 58) ist „. . . Steuergläubiger im Sinne des Steuerschuldrechts dasjenige öffentlich-rechtliche Gemeinwesen . . ., dessen Finanzverwaltung (nicht Steuerverwaltung!) zunächst Anspruch auf Vereinnahmung der geschuldeten Leistungen erheben darf, gleichgültig, ob es sich im Steuerverfahren einer eigenen oder einer fremden Steuerverwaltungsorganisation bedient hat, gleichgültig endlich, ob es die vereinnahmten Beträge ganz oder zum Teil an andere Anteilsberechtigte abzuführen hat."

61) vgl. hierzu SPANGENMACHER S. 786; MEIER S. 271; BARSKE, Steueranspruch S. 699

steuer) die Tatbestandsverwirklichung und damit der Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld leicht zu bestimmen ist, bereitet dies bei den laufenden Steuern (zB der Einkommensteuer) Schwierigkeiten. Bei diesen letzten Steuern spielen Zeitelemente[62]) eine Rolle, die sich hinsichtlich der Frage nach dem Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld in verschiedener Weise auswirken. Um den hier auftretenden Schwierigkeiten zu begegnen, hat der Gesetzgeber in § 3 Abs. 5 StAnpG durch Beispiele und Ergänzungen zu der allgemeinen Regel des § 3 Abs. 1 StAnpG für einige wichtige Steuern den Zeitpunkt ihrer Entstehung bestimmt. Dabei sind die Beispiele und Ergänzungen des § 3 Abs. 5 StAnpG nicht erschöpfend. In Einzelgesetzen können über § 3 Abs. 5 StAnpG hinaus Regelungen getroffen sein.[63])

Allen jeweiligen Beispielen und Ergänzungen zu der allgemeinen Regel des § 3 Abs. 1 StAnpG ist gemeinsam, daß sie wirtschaftliche und praktische Erfordernisse berücksichtigen, die sich nicht durch eine allgemeine Regel fassen lassen. Mit Ausnahme der Grunderwerbsteuer und der Zölle (§ 3 Abs. 5 Ziff. 5, 6 StAnpG) betreffen die Bestimmungen des § 3 Abs. 5 StAnpG Steuern, die auf sich wiederholenden Vorgängen lasten oder wiederkehrend auf dem Vermögen ruhen.

§ 14. Der Entstehungszeitpunkt bei der Einkommensteuer unter Berücksichtigung geleisteter Vorauszahlungen bzw. abgeführter Steuerabzugsbeträge

Für die verschiedenen Fragen, die sich bei laufenden Steuern in Bezug auf den Entstehungszeitpunkt stellen, mag der Entstehungszeitpunkt der Einkommensteuerschuld als Beispiel dienen.

Nach § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe a—c StAnpG entsteht die Steuerschuld bei der Einkommensteuer[64]):

a) für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte;

62) RIEWALD § 3 StAnpG Anm. 2 S. 42

63) vgl. zB § 14 ErbStG; vgl. auch RIEWALD § 3 StAnpG Anm. 3 S. 44

64) Die Körperschaftsteuer soll hier außer Betracht bleiben.

b) für Vorauszahlungen regelmäßig[65]) mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind;[66])

c) für die veranlagte Steuer mit Ablauf des Zeiraums, für den die Veranlagung vorgenommen wird (Veranlagungszeitraum), soweit nicht die Steuerschuld schon früher nach Buchstabe a oder Buchstabe b entstanden ist.[67])

I. Aus der in § 3 Abs. 5 Ziff. 1 StAnpG gebrauchten Formulierung: die Steuerschuld entsteht b e i der Einkommensteuer f ü r . . . ist nicht eindeutig zu entnehmen, wann d i e Einkommensteuerschuld entsteht. Da in § 3 Abs. 5 Ziff. 1 StAnpG d r e i Zeitpunkte benannt werden, in denen „Steuerschulden" entstehen, muß davon ausgegangen werden, daß auch mehrere Einkommensteuerschulden zur Entstehung gelangen. Jedoch scheint das wiederum fraglich, weil die Einkommensteuer Jahressteuer ist, also eigentlich eine Einkommensteuerschuld nur in einem Zeitpunkt für den ganzen Bemessungszeitraum — eben ein Jahr — entstehen müßte. Daß tatsächlich für den Bemessungszeitraum

---

65) d. h. wenn nicht die Steuerpflicht erst im Laufe des Kalendervierteljahrs begründet wird, sondern schon zu Beginn des Kalendervierteljahrs gegeben ist

66) Nach der ursprünglichen Fassung des § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe b StAnpG war der B e g i n n des Kalendervierteljahrs der für die Entstehung maßgebende Zeitpunkt. Durch § 4 VO über die Behandlung steuerrechtlicher Verbindlichkeiten nach dem Umstellungsgesetz vom 9. 7. 1948 (WiGBl S. 74) wurde hier insofern eine Änderung vorgenommen, als bestimmt wurde, daß das E n d e des Kalendervierteljahrs der für die Entstehung ausschlaggebende Zeitpunkt sei. Vorauszahlungen sind jedoch gemäß § 35 Abs. 1 EStG in den Monaten März, Juni, September und Dezember jeweils am 10., also vor Ende des Kalendervierteljahrs, zu entrichten. Wenn nach Maßgabe des § 4 der genannten VO die Vorauszahlungsverpflichtung erst am E n d e des Kalendervierteljahrs entstand, wurde mit der am 10. des Monats getätigten Zahlung eine Leistung auf eine noch nicht entstandene Vorauszahlungsschuld erbracht. Es ist deshalb (zB von SPANGENMACHER S. 788) angenommen worden, daß unter Außerachtlassung des § 4 der angeführten Verordnung die formal außer Kraft gesetzte Regelung des § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe b StAnpG für die Entstehung der Vorauszahlungsverpflichtung weiterhin zu gelten habe (a. A. HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 3 StAnpG Anm. 6).
Der Gesetzgeber hat durch das Steueränderungsgesetz 1961 (BGBl I S. 981) dem § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe b StAnpG die ursprüngliche Fassung wiedergegeben; der sich aus § 4 der genannten Verordnung und § 35 Abs. 1 EStG ergebende Widerspruch ist damit beseitigt worden.

67) Auch Buchstabe c des § 3 Abs. 5 Ziff. 1 StAnpG wurde durch das Steueränderungsgesetz 1961 (BGBl I S. 981) anders gefaßt. Es wurden folgende Änderungen vorgenommen: für das Wort „Kalenderjahr" wurde das Wort „Zeitraum" eingefügt; in den ersten Relativsatz wurde nach einer der Genusänderung (das Kalenderjahr — der Zeitraum) entsprechenden Änderung hinter dem Wort „wird" in Klammern das Wort „Veranlagungszeitraum" aufgenommen.

eines Jahres eine Einkommensteuerschuld entsteht, ist zweifelsfrei und ergibt sich für die Fälle, in denen eine Veranlagung erfolgt (§§ 25, 46, 46 a EStG), aus § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe c StAnpG. Sofern in den Fällen der §§ 46, 46 a EStG eine Veranlagung unterbleibt, findet sich hinsichtlich des auf den Bemessungszeitraum bezogenen Entstehungszeitpunktes der Steuerschuld keine besondere Bestimmung. Jedoch greift hier die allgemeine Regel des § 3 Abs. 1 StAnpG ein: mit der Verwirklichung des Tatbestandes entsteht die Steuerschuld. Da nun nach den §§ 2 Abs. 1, 5, 6, 38 Abs. 1, 39 Abs. 1 EStG, 1, 2 EStDV der Bemessungszeitraum grundsätzlich[68]) ein Jahr umfaßt, der Einkommensteuer also das in einem Jahr bezogene und zu versteuernde Einkommen zugrundeliegt, ist mit Ablauf des Bemessungszeitraums die Tatbestandsverwirklichung (Einkommensbezug innerhalb des Bemessungszeitraums) eingetreten, die Einkommensteuerschuld entstanden.

Steht demnach fest, daß in einem der in § 3 Abs. 5 Ziff. 1 StAnpG benannten Zeitpunkte — dem Ablauf des Bemessungszeitraums — eine Einkommensteuerschuld entsteht, so bleibt doch die Frage, welcher Art die Verpflichtungen sind, die zu den anderen in § 3 Abs. 5 Ziff. 1 StAnpG bestimmten Zeitpunkten entstehen.

Diese Frage ist — soweit ersichtlich — im Schrifttum noch nicht näher erörtert worden. Wenn die rechtliche Eigenschaft der Vorauszahlungsverpflichtung — bzw. die der Abführungsverpflichtung — zur Sprache kommt, wird immer nur ein Unterschied zu der endgültigen, d. h. der mit Ablauf des Bemessungszeitraums entstehenden, Einkommensteuerschuld herausgestellt.[69]) Ohne daß im einzelnen Begründungen gegeben werden, finden sich folgende Ansichten:

1) Steuervorauszahlungen und Abführungsverpflichtungen sind Zahlungsmodalitäten, bezogen auf eine bestimmte Steuerschuld; Einzelschuldverhältnisse werden nicht begründet; es bleibt bei der einen Hauptschuld; es kommt jedoch zu „. . . Abgrenzungen, die nicht nur selbständige verfahrensmäßige Verpflichtungen, sondern auch eigene finanzielle Folgen auslösen";[70])

2) die Vorauszahlung — seit 1925 bekannt — ist eine weitgehende Vorwegnahme der Zahlung der zu erwartenden Steuer;[71])

---

68) über Ausnahmen zB bei Betriebseröffnungen oder Betriebsveräußerungen innerhalb eines Bemessungszeitraums (des Wirtschaftsjahres) vgl. § 1 EStDV

69) vgl. zB BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 363; HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 3 StAnpG Anm. 5; BLÜMICH-FALK II § 35 EStG Anm. 4 S. 1714

70) BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 363

71) BÜHLER II S. 30

3) „. . . die Verpflichtung zu Vorauszahlungen begründet . . . ein Steuerschuldverhältnis, es entsteht die Vorauszahlungsschuld . . .";[72])

4) bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums gibt es keine einheitliche Steuerschuld;[73])

5) „sowohl bei den Vorauszahlungen wie bei den Steuerabzugsbeträgen ist die ‚Steuerschuld' nur die Grundlage für eine vorläufige Zahlungsverpflichtung";[74])

6) Vorauszahlungen sind „. . . als echte Steuerschulden anzusehen . . .".[75])

Mit Ausnahme der von SPERLING (unter Ziffer 6) vertretenen Meinung dürfte den genannten Ansichten gemein sein, daß das Vorläufige der Vorauszahlung dem Endgültigen der mit Ablauf des Bemessungszeitraums entstehenden Schuld gegenübergestellt wird. Damit ist aber nicht geklärt, ob die Verpflichtung zur Leistung von Vorauszahlungen (bzw. die Verpflichtung im Steuerabzugsverfahren) Einkommensteuerschuld ist oder nicht.

Im Anschluß an STRICKRODT[76]), der die Vorauszahlung (bzw. Steuerabzugsverpflichtung) als Zahlungsmodalität — also wohl nicht als Einkommensteuerschuld — versteht, soll zunächst geprüft werden, mit welcher Argumentation sich die Ansicht vertreten ließe, die einzelne Vorauszahlungsverpflichtung sei keine Einkommensteuerschuld.
Es scheint, daß zur Begründung dieser Auffassung auf die §§ 2 Abs. 1, 47 EStG verwiesen werden kann. Aus den in diesen Vorschriften enthaltenen Regelungen ließen sich die nachstehenden Folgerungen ziehen:

§ 2 Abs. 1 EStG bestimmt, daß sich die Einkommensteuer nach dem Jahreseinkommen bemißt.[77]) Das Jahreseinkommen ist erst mit Ablauf des Jahres bezogen. Solange kein solches Einkommen vorhanden ist, kann keine Einkommensteuer und somit auch keine Verpflichtung zur Zahlung dieser Steuer — eine Einkommensteuerschuld — entstehen.

§ 47 Abs. 1 EStG bestimmt, daß die im Laufe eines Kalenderjahres (des Veranlagungszeitraums) entrichteten Vorauszahlungen und einbehaltenen Steuerabzugsbeträge auf die Einkommensteuerschuld angerechnet werden. Es wird also — im Absatz 1 wie auch in den Ab-

---

72) HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 3 StAnpG Anm. 5
73) BLÜMICH-FALK II § 35 EStG Anm. 4 S. 1714
74) RIEWALD § 3 StAnpG Anm. 3 S. 46
75) SPERLING S. 21
76) wie unter Anmerkung 70); s. auch das im Text unter Ziffer 1) Wiedergegebene
77) es muß das nicht immer das Kalenderjahr sein, vgl. die §§ 2 Abs. 5, 6 EStG, 1, 2 EStDV

sätzen 2 und 3 des § 47 EStG — nur von einer Einkommensteuerschuld gesprochen; was im Hinblick auf diese eine Steuerschuld vor deren Entstehung gezahlt worden ist, ist anrechenbare Vorausleistung gewesen; nicht ist gezahlt worden, weil bereits eine Einkommensteuerschuld vorhanden war.

Indes sind diese Gründe nicht stichhaltig.

Soweit § 2 Abs. 1 EStG zur Begründung herangezogen wird, ist zunächst davon auszugehen, daß es sich bei dieser Bestimmung um eine Bemessungsvorschrift handelt („die Einkommensteuer bemißt[78]) sich . . ."). Darüber hinaus läßt sich aus § 2 Abs. 1 EStG aber ein anderes herleiten: die Unterscheidung zwischen Jahreseinkommensteuerschuld und Einkommensteuerschuld. § 2 Abs. 1 EStG unterwirft das Jahreseinkommen der Besteuerung. Damit ist aber nicht gesagt, daß das (einzelne) Einkommen, das innerhalb des Jahres bezogen wird, nicht der Besteuerung unterliegt. Vielmehr ist Steuergegenstand auch dieses Einkommen, das ja erst — summiert mit den anderen (einzelnen) Einkünften — das Jahreseinkommen ausmacht und dementsprechend als Teil des Jahreseinkommens auch anteilig die Jahreseinkommensteuer zur Entstehung bringt. Diesen Teil der Jahreseinkommensteuerschuld hat der Steuerpflichtige als Vorauszahlung oder im Wege des Steuerabzugsverfahrens zu erbringen,[79]) bevor die Jahreseinkommensteuerschuld entstanden ist. Gleichwohl ist seine Verpflichtung zur Vorausleistung bereits als Teilleistung Einkommensteuerschuld.

Auch auf § 47 EStG kann die Ansicht, die Vorauszahlungsverpflichtung sei keine Einkommensteuerschuld, nicht gestützt werden. § 47 EStG meint, wenn auch nur von der Einkommensteuerschuld die Rede ist, die mit Ablauf des Bemessungszeitraums entstandene Einkommensteuerschuld, die Jahreseinkommensteuerschuld, was daraus erhellt, daß als anrechenbare Leistung dasjenige bestimmt wird, was im Bemessungszeitraum erbracht worden ist. Jedenfalls besagt § 47 EStG nicht, daß die im Veranlagungszeitraum zu bewirkenden Leistungen keine Einkommensteuerschulden darstellen.

Hat sich somit gezeigt, daß eine stichhaltige Begründung für die Ansicht, Vorauszahlungsverpflichtung bzw. Steuerabzugsverpflichtung seien keine Einkommensteuerschulden, nicht gegeben werden kann, so fragt es sich nun, ob sich Gründe für die gegenteilige Auffassung

---

78) Sperrung vom Verfasser

79) Wenn dabei die Höhe der Vorauszahlung (bzw. des Steuerabzugsbetrages) auch der Höhe der auf das bereits bezogene Einkommen entfallenden Steuer nicht immer entsprechen mag, so hat das Gründe, die im Verfahrensbereich liegen und daher unberücksichtigt bleiben können.

— Vorauszahlungsverpflichtung und Steuerabzugsverpflichtung sind Einkommensteuerschulden — finden lassen.

Es läßt sich hier zunächst einmal § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe c StAnpG heranziehen. Wenn nämlich in dieser Vorschrift gesagt ist, die Steuerschuld entstehe, soweit sie (die Steuerschuld!) nicht nach Buchstabe a — also als Vorauszahlungsverpflichtung — oder nach Buchstabe b — als Steuerabzugsverpflichtung — schon früher entstanden sei, mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, so spricht das sicherlich dafür, daß Vorauszahlungsverpflichtung und Steuerabzugsverpflichtung Einkommensteuerschulden sind.

Zum anderen kann zur Begründung auch auf die für die Umsatzsteuer, auf die gleichfalls Vorauszahlungen zu entrichten sind, in den §§ 3 Abs. 5 Ziff. 4 StAnpG, 13 Abs. 2 S. 2 UStG getroffenen Regelungen verwiesen werden. In § 13 Abs. 2 S. 2 UStG ist ausdrücklich bestimmt: „Die Vorauszahlung ist Steuer im Sinne der Reichsabgabenordnung." Es erscheint unbedenklich, daraus zu folgern, daß die Verpflichtung zur Zahlung im Voraus auf die im Laufe eines Veranlagungszeitraums[80]) entstehende Umsatzsteuer als Umsatzsteuerschuld anzusehen ist. Wenn des weiteren § 3 Abs. 5 Ziff. 4 StAnpG hinsichtlich des Entstehungszeitpunktes der Steuerschuld bei der Umsatzsteuer nur auf den Ablauf des Voranmeldungszeitraums abstellt und nichts darüber bestimmt, was bezüglich der Entstehung der Schuld zu gelten hat, wenn der Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, so muß auch daraus geschlossen werden, daß die einzelne Vorauszahlung Umsatzsteuerschuld ist.

Dies auf die Einkommensteuer übertragen — was wegen der Gleichartigkeit der Regelungen möglich ist — bedeutet, daß die Verpflichtung zur Vorauszahlung auf die endgültig entstehende Steuerschuld Einkommensteuerschuld ist.[81])

Entsprechendes muß für die nach § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe a StAnpG entstehende Verpflichtung hinsichtlich der Steuerabzugsbeträge gelten. Wenn hier schon einmal auf den Hauptfall — die Entstehung der Lohnsteuerschuld — abgestellt wird, so zeigen auch die Vorschriften der §§ 38, 39 EStG, daß die mit dem Zufließen des Entgelts für nichtselbständige Arbeit entstehende Lohnsteuerschuld vom Gesetz als

80) das ist grundsätzlich das Kalenderjahr, s. § 11 Abs. 1 UStG und die dort benannten Ausnahmen

81) Vorauszahlungen sind auch bei anderen laufenden Steuern üblich. Die dann bezüglich der Vorauszahlungen getroffenen Regelungen entsprechen einander. So sind zB auf die Gewerbesteuer gemäß § 19 GewStG Vorauszahlungen zu entrichten. Diese werden nach § 20 GewStG (entspricht § 47 EStG) auf die mit Ablauf des Erhebungszeitraums (das Kalenderjahr) entstehende Gewerbesteuerschuld angerechnet.

Einkommensteuerschuld verstanden wird. Das Gesetz unterscheidet für die als Lohnsteuer erhobene Einkommensteuer zwischen der Schuld, die für den Lohnzahlungszeitraum und der, die für den Erhebungszeitraum entsteht, §§ 38 Abs. 1 S. 1, 39 Abs. 1 S. 1, 41 Abs. 1, 2 S. 1 EStG. Die für den Lohnzahlungszeitraum zu entrichtende, also geschuldete Steuer nennt es Lohnsteuer; die für den Erhebungszeitraum (das Kalenderjahr) geschuldete Steuer wird als Jahreslohnsteuer bezeichnet.[82]) Es werden also Lohnsteuerschuld und Jahreslohnsteuerschuld, mithin auch Einkommensteuerschuld und Jahreseinkommensteuerschuld einander gegenübergestellt.[83])

Wenn im übrigen die die Vorauszahlung und das Steuerabzugsverfahren betreffenden einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen (§§ 35 ff EStG) im Abschnitt V unter der Überschrift: „Entrichtung der Steuer" Aufnahme gefunden haben, so spricht auch das für die Annahme, daß Vorauszahlungsverpflichtungen wie auch die im Steuerabzugsverfahren entstehenden Zahlungspflichten Einkommensteuerschulden sind.

Nach alledem sind sämtliche Verpflichtungen, die im Laufe eines Kalenderjahres wegen bezogener Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes entstehen, als Einkommensteuerschulden anzusehen. Es muß lediglich — wie hinsichtlich der Lohnsteuer im Gesetz geschehen — zwischen der endgültigen Jahreseinkommensteuerschuld und den zuvor im Hinblick auf diese Schuld entstehenden, nicht endgültigen Einkommensteuerschulden unterschieden werden.

Wenn nun auch dargetan ist, daß Vorauszahlungsverpflichtung und Steuerabzugsverpflichtung Einkommensteuerschulden sind, so bleibt doch noch zu klären, in welchem Verhältnis diese Einkommensteuerschulden zu der Jahreseinkommensteuerschuld stehen.

Daß dieses Verhältnis als ein vorläufiges zu einem endgültigen aufzufassen ist, ergibt sich aus den §§ 42 Abs. 1[84]), 47 EStG, ist bereits erwähnt worden und bedarf keiner weiteren Erörterung. Aus dem Vorläufigen der als Vorauszahlungsverpflichtungen oder Steuerabzugsverpflichtungen entstehenden Einkommensteuerschulden kann auf eine Bedingung geschlossen werden, die allen diesen Schulden anhaftet. Als Bedingung kommt dabei nur eine auflösende, nicht aber eine aufschiebende in Betracht. Das folgt daraus, daß zB die (Vorauszah-

82) vgl. auch § 32 LStDV

83) Diese unterscheidende Gegenüberstellung wird jedoch nicht streng gehandhabt. So wird zB einfach von der Einkommensteuer gesprochen, wenn die Jahreseinkommensteuer gemeint ist, vgl. § 47 EStG.

84) Für den Lohnsteuerjahresausgleich vgl. auch die Verordnung über den Lohnsteuerjahresausgleich vom 20. 12. 1960 in der Fassung vom 20. 12. 1961 (BGBl I S. 2017).

lungs-) Einkommensteuerschuld in bestimmter Höhe zu einem bestimmten Zeitpunkt entsteht und auf sie bereits Zahlung zu erfolgen hat. Bei einer der (Vorauszahlungs-) Schuld anhaftenden aufschiebenden Bedingung träte die beabsichtigte Rechtswirkung — Zahlungsverpflichtung — erst mit Eintritt der Bedingung ein; bis zum Bedingungseintritt bliebe der Steuerpflichtige von der Zahlungspflicht verschont. Abgesehen davon, daß es aufschiebend bedingte Steuerschulden nicht geben kann — worüber noch zu sprechen sein wird — kann demnach wegen der Folgen, die sich aus einer aufschiebenden Bedingung ergeben — Eintritt der Rechtswirkungen erst mit Bedingungseintritt — die (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschuld nur auflösend bedingt sein.

Die (auflösende) Bedingung ist die mit Ablauf des Bemessungszeitraums in bestimmter Höhe entstehende Jahreseinkommensteuerschuld: mit deren Entstehen entscheidet es sich, ob und inwieweit die zuvor entstandenen (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschulden wieder fortfallen. Da aber die Jahreseinkommensteuerschuld kleiner, gleich groß oder größer als die Summe der (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschulden sein kann, muß über das auflösende Moment der Bedingung noch entschieden werden. Ist die Jahreseinkommensteuerschuld gleich groß oder größer als die Summe der (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschulden, so bestehen diese fort; nur für den Fall, daß die Jahreseinkommensteuerschuld kleiner als die Summe der (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschulden ist, wird in Höhe des die Jahreseinkommensteuerschuld übersteigenden Betrages eine Auflösung herbeigeführt. Dabei muß davon ausgegangen werden, daß die Auflösung jede einzelne (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschuld anteilmäßig betrifft, also jede (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschuld zu ¼ des Betrages gekürzt wird, der den Unterschied zwischen Jahreseinkommensteuerschuld und (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschuld ausmacht.

Daß nur in dem Fall, in dem die Jahreseinkommensteuerschuld kleiner ist als die Summe der (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschulden, eine auflösende Wirkung von der Jahreseinkommensteuerschuld ausgehen kann, ergibt sich aus § 47 EStG. Wenn hier nur auf den Fall abgestellt wird, daß der Steuerpflichtige Vorauszahlungen zu leisten hatte, so gilt nach § 47 Abs. 2 EStG folgendes:

Auf die Jahreseinkommensteuerschuld, die größer ist als die Summe der geleisteten Vorauszahlungen, werden die Beträge angerechnet, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Vorauszahlungspflicht gezahlt hat. Hat er seiner Vorauszahlungspflicht nicht in voller Höhe entsprochen, so hat er den Betrag, der als Vorauszahlungsschuld noch offen steht, sofort zu entrichten. Er muß also sofort auf die noch offenen (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschulden zahlen. Mithin

können diese durch die Entstehung der größeren Jahreseinkommensteuerschuld nicht in Fortfall gekommen sein.

Nach § 47 Abs. 3 EStG hingegen wird, wenn die Jahreseinkommensteuerschuld kleiner als die Summe der geleisteten Vorauszahlungen ist, der Unterschiedsbetrag dem Steuerpflichtigen gutgeschrieben oder zurückgezahlt. Das aber ist nur denkbar, wenn zuvor der Grund der Leistung — die (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschuld — in Höhe des zu erstattenden Betrages weggefallen ist.

Das für die (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschulden Ausgeführte hat entsprechend für die Lohnsteuer und die hier entstehenden Steuerabzugsverpflichtungen zu gelten. Die Jahreslohnsteuerschuld als Jahreseinkommensteuerschuld ist als auflösende Bedingung maßgebend für den Bestand oder Fortfall der im Laufe eines Jahres entstandenen Steuerabzugsverpflichtungen. Auch hier zeitigt die Jahreslohnsteuerschuld die auflösende Wirkung aber nur, wenn und soweit sie in geringerer Höhe entsteht als Lohnsteuerschulden im Laufe des Jahres entstanden sind; der die Summe der einzelnen Lohnsteuerschulden übersteigende (und einbehaltene) Betrag wird im Lohnsteuerjahresausgleich erstattet, § 42 Abs. 1 S. 1 EStG.

In den Fällen, in denen wegen der Höhe des Einkommens oder aus anderen in den §§ 46, 46 a EStG genannten Gründen eine Veranlagung vorgenommen wird und sich das Einkommen aus verschiedenen Einkunftsarten zusammensetzt, so daß sowohl Vorauszahlungen zu leisten als auch Steuerabzugsbeträge einzubehalten und zu entrichten sind, bestimmt sich der Bestand oder Fortfall der zuvor im Laufe des Jahres entstandenen Einkommensteuerschulden gleichfalls nach der Jahreseinkommensteuerschuld.

Ein Beispiel mag zur Veranschaulichung dienen:

Der Steuerpflichtige A hat für das Jahr 1960 8 000,— DM Einkommensteuer bezahlt; 6 000,— DM entfielen auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, 2 000,— DM auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Für das Jahr 1961 bleiben die Einkünfte des A aus nichtselbständiger Arbeit die gleichen; der Arbeitgeber des A führt die Steuer monatlich ordnungsgemäß ab. Wegen der Steuerschuld, die sich für A im Jahre 1960 aufgrund seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 2 000,— DM ergeben hat, muß A nach § 35 EStG Vorauszahlungen in Höhe von vierteljährlich 500,— DM leisten. Da sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Laufe des Jahres erhöhen, hat A für 1961 schließlich 10 000,— DM Einkommensteuer zu zahlen.

Werden die für A im Laufe und mit Ablauf des Jahres 1961 entstehenden Zahlungsverpflichtungen nach Maßgabe der Unterscheidung Ein-

kommensteuerschulden — Jahreseinkommensteuerschuld aufgegliedert, so zeigt sich folgendes Bild:

1) jeweils mit Monatsende entsteht für A im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eine Einkommensteuerschuld in Höhe von 500,— DM; im Laufe des Jahres sind das 12 Einkommensteuerschulden;
2) jeweils zu Beginn eines jeden Kalendervierteljahres (also am 1. 1. 1961, 1. 4. 1961, 1. 7. 1961, 1. 10. 1961) entsteht für A eine (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschuld in Höhe von 500,— DM; im Laufe des Jahres sind das 4 Einkommensteuerschulden;
3) mit Ablauf des Kalenderjahres — am 31. 12. 1961, 24 Uhr — entsteht für A wegen seines Jahreseinkommens die Jahreseinkommensteuerschuld in Höhe von 10 000,— DM.

Mithin sind für A im Laufe eines Jahres 16 Einkommensteuerschulden und 1 Jahreseinkommensteuerschuld entstanden. Da die Jahreseinkommensteuerschuld größer als die Summe der entrichteten Beträge (insgesamt 8 000,— DM) ist, geht von ihr eine auflösende Wirkung nicht aus; die 16 (auflösend bedingten) Einkommensteuerschulden bleiben unberührt. A hat nach der in § 47 Abs. 1 EStG vorgesehenen Anrechnung von a) 2 000,— DM entrichteter Vorauszahlungen und b) 6 000,— DM einbehaltener und entrichteter Steuerabzugsbeträge innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids eine Abschlußzahlung in Höhe von 2 000,— DM zu leisten (§ 47 Abs. 2 EStG).

Wenn nunmehr der Fall angenommen wird, daß sich die Einkünfte des A aus Vermietung und Verpachtung gegenüber dem Vorjahr für das Jahr 1961 verringert haben, so daß bei gleichbleibender Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eine Jahreseinkommensteuerschuld in Höhe von 7 600,— DM entsteht, so ergibt sich dieses:

Die 4 (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschulden des A stehen unter der auflösenden Bedingung, daß die Jahreseinkommensteuerschuld — soweit ihr die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugrundeliegen — nicht in einer Höhe von 2 000,— DM entsteht. Da die auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezogene Jahreseinkommensteuerschuld des A nur in Höhe von 1 600,— DM entstanden und damit gleichzeitig die auflösende Bedingung in Höhe von 400,— DM eingetreten ist, verringern sich die 4 (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschulden anteilmäßig um je 100,— DM; die einzelne (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschuld ist in Höhe von 100,— DM ex nunc (d. h. mit Eintritt der Bedingung) erloschen, sie beläuft sich nur noch auf 400,— DM. Der zu viel gezahlte Unterschiedsbetrag von 4 x 100,— DM wird dem A nach Bekanntgabe des Steuerbescheides gemäß § 47 Abs. 3 EStG gutgeschrieben oder zurückgezahlt.

Wenn auch aufgrund der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus

irgendeinem Grunde die Jahreseinkommensteuerschuld des A nicht in einer der Summe der geleisteten Steuerabzugsbeträge (Lohnsteuerschulden) entsprechenden Höhe entstanden wäre, also hier ebenfalls die auflösende Bedingung eingetreten wäre, so würde sich — entsprechend dem für die (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschuld Ausgeführten — auch die einzelne Steuerabzugseinkommensteuerschuld verringern.

Würde hingegen nur hinsichtlich der (Steuerabzugs-) Einkommensteuerschulden wegen des Bedingungseintritts ein teilweiser Fortfall in Frage kommen, so ließe das die (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschulden unberührt, was für den umgekehrten Fall — nur die (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschulden erlöschen zu einem Teil — bereits dargetan ist.

Die untersuchten Fragen:

a) sind Vorauszahlungs- und Steuerabzugsverpflichtungen Einkommensteuerschulden?

b) in welchem Verhältnis stehen die im Laufe eines Jahres entstehenden Einkommensteuerschulden zu der Jahreseinkommensteuerschuld?

mögen für die Praxis kaum von Bedeutung sein. Es kommt im Ergebnis eben immer auf die Jahreseinkommensteuerschuld an, deren Höhe nach § 47 EStG für noch zu fordernde Zahlungen wie auch für zu erstattende Beträge maßgebend ist.[85]) Für eine nähere Erkenntnis der Beziehungen, die zwischen Vorauszahlungsschuld und Steuerabzugsverpflichtung auf der einen und der Jahreseinkommensteuerschuld auf der anderen Seite bestehen, dürfte die vorgenommene Untersuchung jedoch nicht ganz bedeutungslos sein.

II. Im Zusammenhang mit der Frage nach dem Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld bei der Einkommensteuer spielt aber noch die Frage eine Rolle, in welcher H ö h e die Jahreseinkommensteuerschuld entsteht. § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe c StAnpG bestimmt hier für die Fälle, in denen es zu einer Veranlagung kommt, daß die (Jahres-) Einkommensteuerschuld mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht, s o w e i t sie nicht schon f r ü h e r als (Vorauszahlungs-) Einkommensteuerschuld oder als Steuerabzugsverpflichtung entstanden ist. Wenn im Laufe des Veranlagungszeitraums also bereits Steuerschulden in der Höhe X entstanden sind, dürfte nach § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe c StAnpG die Jahreseinkommensteuerschuld nur in einer

85) vgl. zB RIEWALD § 3 StAnpG Anm. 3 S. 45: „Die Frage, wann die Steuerschuld e n t s t e h t, hat für die Vorauszahlungen kaum irgendwelche Bedeutung, da es schließlich doch immer auf die endgültige Steuerschuld ankommt."

um den Betrag X verminderten Höhe entstehen; das gesamte für den Veranlagungszeitraum zu versteuernde Einkommen wäre nicht mehr maßgebend für die Höhe der Jahreseinkommensteuerschuld. Wäre die Jahreseinkommensteuerschuld mithin unter Außerachtlassung der zuvor (in Höhe X) entstandenen Steuerschulden in der Höhe Y entstanden, so würde sie bei Berücksichtigung der in Höhe X entstandenen Steuerschulden nur in der Höhe Y minus X entstehen können.

Hält man dem § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe c StAnpG aber den § 47 EStG entgegen, so zeigt sich, daß die Jahreseinkommensteuerschuld in voller Höhe (also in der Höhe Y) entstehen muß. Wenn nämlich nach § 47 EStG die im Laufe des Veranlagungszeitraums entstandenen und erfüllten Steuerschulden auf die Jahreseinkommensteuerschuld angerechnet werden, so setzt das voraus, daß die Jahreseinkommensteuerschuld zunächst in voller Höhe entstanden ist. Die Anrechnung einer Leistung auf eine Schuld, die bereits bei ihrer Entstehung um die anzurechnende Leistung gekürzt ist, ist nicht denkbar.

§ 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe c StAnpG kann demnach nicht wortgetreu verstanden werden. Gesagt werden soll: die Jahreseinkommensteuerschuld entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraums in voller Höhe,[86]) wenn vielleicht auch nur für eine juristische Sekunde; auf die Jahreseinkommensteuerschuld wird angerechnet, was bereits geleistet ist; soweit eine Anrechnung erfolgt, erlischt die Jahreseinkommensteuerschuld. De lege ferenda wäre für § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe c StAnpG eine dementsprechende Klarstellung wünschenswert.[87])

§ 15. Der Entstehungszeitpunkt bei Ungewißheiten und Bedingungen

Bei der Frage nach dem Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld tauchen neben den besprochenen noch andere Schwierigkeiten auf. Beruhten diese einmal auf der systemverschiedenen Gestaltung der einzelnen Steuern, so entspringen sie darüber hinaus besonderen Gegebenheiten, die sich für jeden Steuerfall stellen können. Jedem Steuerfall können Ungewißheiten oder Bedingungen anhaften, die von Einfluß auf den Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld sein können.

I. Für den Fall, daß ungewiß ist, ob ein Steuertatbestand verwirklicht und dementsprechend eine Steuerschuld entstanden ist, ermöglicht es

86) so auch RIEWALD § 3 StAnpG Anm. 3 S. 46; HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 3 StAnpG Anm. 5, 6

87) In der Systematik des § 3 Abs. 5 StAnpG müßte der Buchstabe c in Ziffer 1 etwa lauten: Die Steuerschuld entsteht bei der Einkommensteuer für die veranlagte Steuer mit Ablauf des Zeitraums, für den die Veranlagung vorgenommen wird (Veranlagungszeitraum). Soweit nach § 47 Abs. 1 EStG Anrechnungen zu erfolgen haben, erlischt die Steuerschuld.

§ 100 Abs. 1 AO dem Finanzamt, die Steuer vorläufig festzusetzen.[88])
Die Entstehung und der Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld werden dadurch nicht berührt. Liegt nämlich die angenommene Ungewißheit in Wirklichkeit gar nicht vor, ist vielmehr eine Tatbestandsverwirklichung tatsächlich eingetreten, dann ist die Steuerschuld auch entstanden. Umgekehrt ist keine Steuerschuld entstanden, wenn kein Tatbestand verwirklicht ist — was ungewiß, aber angenommen war.

II. Wenn dem der Besteuerung zugrundeliegenden Sachverhalt Bedingungen innewohnen, so sind deren Auswirkungen auf die Entstehung der Steuerschuld verschieden, je nachdem, ob es sich um auflösende oder aufschiebende Bedingungen handelt.

1. Eine aufschiebende Bedingung schafft einen Schwebezustand, der dazu führt, daß infolge des noch nicht abgeschlossen vorliegenden Sachverhalts keine Tatbestandsverwirklichung eintreten und keine Steuerschuld entstehen kann.[89]) Hier anzunehmen, es entstehe eine aufschiebend bedingte Steuerschuld,[90]) ist verfehlt. Eine solche Steuerschuld kann es nicht geben,[91]) weil von einer Steuerschuld erst gesprochen werden kann, wenn zweierlei vorliegt: es muß ein abgeschlossener Sachverhalt gegeben sein und dieser Sachverhalt muß die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen eines Steuergesetzes erfüllen. Wenn von einer aufschiebend bedingten Steuerschuld gesprochen wird, ist damit in der Regel auch nur gemeint, daß der Sachverhalt unter einer aufschiebenden Bedingung steht.[92])
Allerdings kann der Wortlaut des § 4 Abs. 1 StAnpG, der besagt, eine bedingte Steuerschuld sei im Zweifel auflösend bedingt, zu dem Schluß verführen, es müsse auch eine aufschiebend bedingte Steuerschuld geben. Durch § 4 Abs. 1 StAnpG wird jedoch lediglich für Zweifelsfälle eine Vermutung geschaffen: läßt sich einer einem Sachverhalt innewohnenden Bedingung nicht ansehen, ob sie auflösend oder aufschiebend ist, so gilt sie als auflösend, wenn nicht das Gegenteil nachgewiesen wird. Es handelt sich insoweit um eine Beweisregelung.

2. Eine bedingte Steuerschuld ist dagegen gegeben, wenn der der Besteuerung unterliegende Sachverhalt eine auflösende Bedingung[93])

88) Es muß hier allerdings die Möglichkeit bestehen, daß ein Tatbestand erfüllt worden ist. Vgl. hierzu auch MERK S. 61.
89) Die Steuerschuld entsteht erst mit Eintritt der Bedingung, was zB durch § 3 Abs. 5 Ziff. 5 StAnpG für die Grunderwerbsteuer ausdrücklich bestimmt ist.
90) SPERLING S. 23
91) vgl. KÜHN § 4 StAnpG Anm. 1
92) so zB MERK S. 58
93) Nach KÜHN (§ 4 StAnpG Anm. 1) ist unter einer auflösenden Bedingung der einem Sachverhalt von vornherein anhaftende „Keim eines ungewissen künftigen Ereignisses" zu verstehen.

enthält. Über die Reihenfolge: Sachverhalt — Tatbestandsverwirklichung entsteht die Steuerschuld, behaftet mit der Bedingung, die später mit ihrem evtl. Eintritt den Sachverhalt auflöst und die Steuerschuld wegfallen läßt. Nach § 4 Abs. 2 S. 1 StAnpG sind dann die Maßnahmen wieder zu beseitigen oder rückgängig zu machen, die von dem Finanzamt schon zur Verwirklichung des nur bedingt entstandenen Steueranspruchs getroffen worden sind.

§ 16. Festsetzung und Fälligkeit der Steuer

Auf die Entstehung und den Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld nehmen die Festsetzung der Steuer und ihre Fälligkeit keinen Einfluß, § 3 Abs. 2 StAnpG.[94])

Die Festsetzung der Steuer durch einen Steuerbescheid[95]) konkretisiert die infolge Tatbestandsverwirklichung bereits inhaltlich in vollem Umfang entstandene Steuerschuld.

Während der Festsetzung in Bezug auf die Entstehung der Steuerschuld nur deklaratorische Bedeutung zukommt, wirkt sie doch auch konstitutiv.[96]) Die konstitutive Wirkung ist mit FR. KLEIN[97]) und BÜHLER[98]) darin zu sehen, daß die vorher mehr abstrakte Steuerschuld durch die Festsetzung eine inhaltliche Konkretisierung[99]) (zB hinsichtlich der Fälligkeit und Zahlbarkeit) erfährt, daß für das Finanzamt mit der Bekanntgabe der Festsetzung (des Steuerbescheids) Bindungen entstehen und daß durch die Zustellung bzw. Bekanntgabe des Bescheids gemäß § 246 AO die Rechtsmittelfrist in Lauf gesetzt wird.

Neben deklaratorischer und konstitutiver wird der Festsetzung noch eine weitere Bedeutung für die Steuerschuld zugesprochen. Nach RIEWALD[100]) begründet die Festsetzung eine Zahlungspflicht, die allein mit der Entstehung der Steuerschuld gemäß § 3 StAnpG noch nicht gegeben sein soll. Mit der Festsetzung erst entstehe die Steuer-

---

94) Das war im früheren Abgabenrecht anders. Erst durch die Festsetzung entstand eine Steuerschuld; vgl. BÜHLER I S. 212, 370 f, BÜRGER S. 79.

95) Der Steuerbescheid ist nach hM ein zusammengesetzter Verwaltungsakt. Vgl. statt aller FR. KLEIN, Steuerwesen S. 11.

96) vgl. FR. KLEIN, Steuerwesen S. 10 f; BÜHLER I S. 42, 214, 370 f; a. A. SPERLING S. 12, BARSKE, Reichsabgabenordnung S. 40 Anm. 30

97) wie unter Anm. 96)

98) wie unter Anm. 96)

99) BARSKE (Reichsabgabenordnung S. 40 Anm. 30) spricht der Festsetzung gleichfalls konkretisierende Funktionen zu, folgert daraus aber nicht, sie habe konstitutive Bedeutung; es werde nur festgestellt, was ohnehin sei.

100) Vorbem. 1 zu §§ 97—159 AO S. 450 ff; im Anschluß an RIEWALD auch ROTTENBACHER S. 14; vgl. auch FORSTHOFF § 10 1 S. 163

zahlungsschuld, die gegenüber der vor der Festsetzung bestehenden Steuerschuld selbständig sei.[101])

Die herrschende Lehre und die Rechtsprechung folgen dieser Unterscheidung zwischen Steuerschuld und Steuerzahlungsschuld nicht.[102]) Sie ist nicht notwendig und geeignet, Verwirrung zu stiften. Was RIEWALD mit dem Ausdruck „Steuerzahlungsschuld" bezeichnet, ist nämlich dem Inhalt nach die fällige Steuerschuld. Daß auch der bloß entstandenen, noch nicht fälligen Steuerschuld die Verpflichtung zur Zahlung innewohnt, bedarf keiner besonderen Erörterung. Insofern ist die Ansicht RIEWALDS, die Entstehung der Steuerschuld begründe noch keine Zahlungspflicht, nicht richtig; die latente, mit der Entstehung der Schuld begründete Zahlungspflicht wird mit der Festsetzung aktualisiert, ihr ist jetzt nachzukommen. Die Verpflichtung zur Zahlung einer Schuld bedeutet deren Fälligkeit. Wann diese eintritt, ist — soweit nicht das jeweilige Steuergesetz Bestimmungen hierüber enthält — vom Erlaß des Steuerbescheids abhängig (bzw. diesem zu entnehmen).

101) a. A. ROTTENBACHER (S. 16), nach dem Steuerschuld und Steuerzahlungsschuld keine voneinander unabhängigen Gebilde sind

102) BFH U. v. 9. 12. 1959 in BStBl 1960 III S. 180 = StRK § 97 AO R 6; BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 362; BÜHLER I S. 212, 214; HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 97 AO Anm. 6

Vierter Abschnitt

Das Erlöschen der Steuerschuld

I. Kapitel. § 17. Das Erlöschen durch Erfüllung

In erster Linie kommt für die Tilgung der Steuerschuld Erfüllung in Betracht, die grundsätzlich Geldzahlung[103]) ist, unter besonderen Umständen jedoch auch durch Hingabe von Steuergutscheinen erfolgen kann. Sofern die Leistung nicht durch Hingabe von Steuergutscheinen erbracht wird — also Geldzahlung ist —, ist zwischen der Barzahlung und der Zahlung auf andere Weise zu unterscheiden. Nach Maßgabe des § 122 Abs. 1, 2 AO stehen dem Steuerpflichtigen (grundsätzlich) folgende Möglichkeiten offen, seine Schuld zu tilgen:

1) er zahlt in bar (§ 122 Abs. 2 S. 1 AO)
   a) an der Kasse des zuständigen Finanzamtes oder
   b) durch Übersendung durch die Post (mittels Steuerzahlkarte!);
2) er bezahlt auf andere Weise, nämlich
   a) durch Überweisung auf ein Postscheckkonto des zuständigen Finanzamtes (§ 122 Abs. 1 S. 1 AO),
   b) durch Überweisung auf ein Bankkonto des zuständigen Finanzamtes (§ 122 Abs. 1 S. 1 AO),
   c) durch Überreichung oder Übersendung eines Schecks an das zuständige Finanzamt.

Fraglich ist, wie und wann in den einzelnen Fällen die Steuerschuld erlischt. Das Steuerrecht trifft weiter keine Regelungen hinsichtlich der Erlöschenswirkung der einzelnen Zahlungsmittel. Daher müssen für diese Frage die im BGB enthaltenen Bestimmungen und sonst entwickelten Regeln herangezogen werden, was unbedenklich erscheint, da diese Regeln einmal allgemein Geltung haben, zum anderen aber immer dann im Steuerrecht (zumindest analog) Verwendung finden können, wenn das Steuerrecht nichts bestimmt.

Danach gilt dies:

1 a) Bei Barzahlung an der Kasse des Finanzamtes führt die Übereignung der der Steuerschuld entsprechenden Geldzeichen zur Tilgung der Schuld.

1 b) Bei Barzahlung mittels Steuerzahlkarte bewirkt die Übereignung der der Steuerschuld entsprechenden Geldzeichen an die Post den Untergang der Schuld.

2 a b) Bei Überweisungen auf ein Konto des Finanzamts steht die Gutschrift der Barzahlung gleich; im Augenblick der Gutschrift ist die

---

103) Zu bezahlen ist in inländischer Währung. Ausländische Währungen können höchstens als Umrechnungsmaßstäbe eine Rolle spielen; vgl. BÜHLER I. S. 215.

Steuerschuld erfüllt. Zwar ist die Überweisung auf ein Konto grundsätzlich eine Leistung an Erfüllungs Statt; die Schuld erlischt erst dann, wenn diese Leistung angenommen wird.[104]) Da aber für das Finanzamt nach § 122 Abs. 1 AO die Verpflichtung besteht, ein Konto zu führen und somit Buchgeldzahlungen anzunehmen, also die im Wege bargeldloser Überweisung bewirkte Leistung entgegenzunehmen, ist generell auch das Einverständnis für die Annahme einer Überweisung gegeben.[105])

2 c) Die Überreichung oder Übersendung eines Schecks stellt lediglich einen Zahlungsversuch dar; die bloße Entgegennahme des Schecks bewirkt noch nicht die Tilgung der Schuld.[106]) Die Erfüllung ist erst in der Einlösung des Schecks oder in der endgültigen Gutschrift[107]) nach Eingang des Scheckbetrages zu sehen; erst jetzt hat das Finanzamt Verfügungsgewalt über die zu erbringende (und nun auch erbrachte) Leistung.[108])

Nach Maßgabe dieser für die Erbringung der Steuerschuld geltenden Regeln kann von dem Hauptschuldner oder dem Nebenschuldner erfüllt werden; beide können sich auch eines Vertreters bedienen. Ebenso ist einem Dritten entsprechend § 267 BGB die Möglichkeit gegeben, die Steuerschuld des Haupt- oder Nebenschuldners zu bezahlen.[109]) Für eine wirksame Tilgung der Schuld durch den Dritten ist allerdings

---

104) hM; vgl. BGHZ 6, 121 ff; BGH in JZ 1953, 469 f; PALANDT-DANCKELMANN § 270 BGB Anm. 1 b; PALANDT-GRAMM § 667 BGB Anm. 2 b; SIEBERT-REIMER-SCHMIDT § 362 BGB Anm. 4; BGB-RGRK § 362 Anm. 12; a. A. LARENZ I S. 273

105) Jedoch bezieht sich dies Einverständnis nicht auf solche Überweisungen, die Nachteile für das Finanzamt herbeiführen können, so zB dann, wenn vorzeitig — d. h. vor Entstehung der Steuerschuld — eine Überweisung erfolgt, die wertlos ist, weil im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld wieder mit hartem Geld bezahlt werden kann, während zuvor mit „schlechtem" Geld (Inflation) bezahlt worden ist.

106) vgl. ENNECCERUS-LEHMANN § 23 I 3; SIEBERT-REIMER-SCHMIDT § 362 BGB Anm. 5; BGB-RGRK § 362 Anm. 11

107) Sofern bereits der Scheckwert gutgeschrieben worden ist, ist dies unter Vorbehalt geschehen; es ist dann ein aufschiebend bedingtes Guthaben vorhanden, das seine Wirkung erst mit Eintritt der Bedingung — Einlösung des Schecks — zeitigt.

108) vgl. ENNECCERUS-LEHMANN § 23 I 3; ERMAN-GOERKE § 270 BGB Anm. 2
Wenn der vom Steuerpflichtigen eingereichte Scheck ein von einer Landeszentralbank bestätigter Scheck ist, dürfte die Überreichung des Schecks jedoch der Überreichung von Bargeld gleichzusetzen sein, so jedenfalls ENNECCERUS-LEHMANN und ERMAN-GOERKE.

109) vgl. KÜHN § 122 AO Anm. 1

Voraussetzung, daß er den Willen hat, eine fremde Schuld zu begleichen und dieser Wille auch erkennbar ist.[110] [111]

Hat der Steuerpflichtige mehrere Steuerschulden oder muß er andere steuerrechtliche Geldleistungen erbringen, so kann er — wenn seine Zahlung nicht alle seine Verbindlichkeiten deckt — bestimmen, welche Schuld getilgt werden soll. Trifft er eine solche Bestimmung nicht, so verfährt das Finanzamt nach § 123 Abs. 2—4 AO.

II. Kapitel. § 18. Das Erlöschen durch Aufrechnung

I. Dieselbe Rechtswirkung wie die Zahlung hat die Aufrechnung.[112] Gemäß § 124 AO kann der Steuerpflichtige — auf der anderen Seite auch die Finanzbehörde —[113] gegen Steueransprüche[114] mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Gegenansprüchen aufrechnen. Über die für eine Aufrechnung zu erfüllenden Voraussetzungen enthält die Abgabenordnung keine näheren Bestimmungen. Entsprechend dem Grundsatz, daß bürgerlichrechtliche Vorschriften heranzuziehen sind, wenn steuergesetzliche Regelungen fehlen, sind im einzelnen die §§ 387 ff BGB maßgebend.[115] Abweichungen von

---

110) BFH U. v. 25. 9. 1952 in BStBl 1952 III S. 281 (282)

111) Begleicht ein Dritter eine Steuerschuld, so findet in entsprechender Anwendung der §§ 268 Abs. 3, 774 Abs. 1, 1150, 1249 BGB ein gesetzlicher Forderungsübergang auf ihn statt; vgl. BÜHLER I S. 220.

112) vgl. zB BÜHLER I S. 222, 224; LIMAN-SCHWARZ I § 34 BeitrO Anm. 4; MARTIN S. 1015; RAU S. 297; s. auch § 34 Abs. 1 S. 1 BeitrO: „Die Aufrechnung . . . bewirkt, daß die Ansprüche, soweit sie sich decken, als in dem Zeitpunkt erloschen gelten, in dem sie zur Aufrechnung geeignet einander gegenübergetreten sind."

113) Obwohl in § 124 AO nur von dem Steuerpflichtigen die Rede ist, ist allgemein anerkannt, daß auch der Finanzbehörde die Aufrechnungsbefugnis zusteht; vgl. statt aller BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 367.

114) Steueransprüche im Sinne des § 124 AO sind Ansprüche auf Zahlung der Steuer selbst, Steuerzuschläge, zurückzuzahlende Erstattungs- und Vergütungsbeträge sowie etwaige Säumniszuschläge. Die auf diese Ansprüche entfallenden Zinsen und Kosten gehören ebenfalls zu den Ansprüchen im Sinne des § 124 AO. In § 33 Abs. 1 S. 1 BeitrO wird das so bestimmt: „Der Vollstreckungsschuldner . . . kann nur gegen die im § 6 Abs. 3 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Steueransprüche und die darauf entfallenden Zinsen und Kosten aufrechnen." In den genannten Ziffern des § 6 Abs. 3 BeitrO werden unter 1) Steuern (§ 1 AO), unter Ziffer 2) Steuerzuschläge (Beispiel § 168 Abs. 2 S. 1 AO) und unter 3) solche Beträge genannt, die zurückzuerstatten sind, weil sie zu Unrecht erstattet oder vergütet worden sind.
vgl. im übrigen KÜHN § 124 AO Anm. 2; GENSCHMER S. 564; HAGER S. 326

115) vgl. die Urteile des BFH
v. 29. 11. 1951 in StRK § 124 AO R 2,
v. 10. 11. 1953 in BStBl 1954 III S. 26,
v. 11. 8. 1954 in BStBl 1954 III S. 291;
vgl. ferner FG Karlsruhe U. v. 30. 4. 1958 EFG 1958, 324; vgl. auch GENSCHMER S. 562; ZITZLAFF Sp. 278; SPOHR Sp. 664.

den nach BGB notwendigen Voraussetzungen für eine Aufrechnung ergeben sich lediglich durch die in § 124 AO getroffene Feststellung, daß die Ansprüche, mit denen der Steuerpflichtige aufrechnen will, unbestritten oder rechtskräftig festgestellt sein müssen. Nicht erforderlich ist es, daß der Steueranspruch, gegen den aufgerechnet werden soll, im Zeitpunkt der Aufrechnung bereits fällig ist. Es genügt vielmehr, daß er gemäß § 3 StAnpG entstanden ist.[116])

Im Hinblick auf § 395 BGB könnte fraglich erscheinen, ob der Steuerpflichtige, der dem Finanzamt gegenüber zur Steuerzahlung verpflichtet ist, gleichzeitig aber einen Erstattungsanspruch gegen ein anderes Finanzamt oder eine Geldforderung gegen eine Staats- oder Gemeindekasse hat, mit dem ihm zustehenden Anspruch gegen den Steueranspruch aufrechnen kann.

Nach bürgerlichem Recht kann ein Schuldner, gegen den der Bund, ein Land, eine Gemeinde oder ein Kommunalverband eine Geldforderung hat, mit einer ihm gegen den jeweiligen Gläubiger zustehenden Geldforderung nur aufrechnen, wenn er seine Leistung an dieselbe Kasse[117]) zu erbringen hat, aus der seine Forderung zu befriedigen ist, § 395 BGB.

Wegen dieser auf kassentechnischen und Gründen administrativer Zweckmäßigkeit beruhenden Regelung[118]) kann zB der Schuldner (und Gläubiger) A, der an die Regierungskasse des Landes X an Mietzins 100,— DM zahlen muß, von der Oberjustizkasse des Landes X aber auf Grund eines Beschäftigtenverhältnisses 1 000,— DM Gehalt zu erhalten hat, mit seiner Gehaltsforderung gegen die Mietzinsforderung

---

116) BFH U. v. 10. 11. 1953 in BStBl 1954 III S. 26 (27); MARTIN S. 1015; LEIBRECHT Sp. 85; s. auch § 33 Abs. 2 BeitrO
Daß dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt wird, schon dann aufzurechnen, wenn der Steueranspruch noch nicht fällig ist, hat praktische Gründe: der Fiskus wird früher befriedigt. Vgl. hierzu LIMAN-SCHWARZ I § 33 BeitrO Anm. 13.

117) Unter der „Kasse" iS des § 395 BGB ist nach RGZ 82, 232 (235) „. . . eine Amtsstelle des Reiches oder eines Bundesstaates oder eines Kommunalverbandes zu verstehen, welche gewisse zur Verwendung für bestimmte Zwecke des Reichs usw. dienende Geldbestände selbständig verwaltet, insbesondere die zu den Geldbeständen bestimmungsgemäß fließenden Einnahmen entgegennimmt, die nach dem Zweck der Geldbestände daraus zu bestreitenden Ausgaben bewirkt und über diese Einnahmen und Ausgaben amtliche Bücher führt."
Diese Begriffsbestimmung ist als allgemeinverbindlich anzusehen, vgl. ENNECCERUS-LEHMANN § 73 II 4; PALANDT-DANCKELMANN § 395 BGB Anm. 1; BGB-RGRK § 395 Anm. 2; ERMAN-WESTERMANN Anm. zu § 395 BGB; SIEBERT-REIMER-SCHMIDT § 395 BGB Anm. 2.

118) vgl. dazu zB BGHZ 2, 300 (309 f); KG Berlin U. v. 22. 4. 1955 LM Nr. 18 zu § 387 BGB (Bl. 2 R); BLOMEYER S. 281; COING S. 205

nicht aufrechnen; über § 395 BGB werden die verschiedenen Kassen (Amtsstellen mit selbständiger Kassenverwaltung) so angesehen, als handele es sich bei ihnen um selbständige Rechtssubjekte, was dazu führt, daß dem Erfordernis der Gegenseitigkeit nicht mehr genügt ist.

Dem Schuldner (und Gläubiger) B ist aber zB dann eine Aufrechnung möglich, wenn er an die Gerichtskasse Y, von der er noch Zeugengebühren in Höhe von 50,— DM beanspruchen kann, 50,— DM an Gerichtsgebühren zu zahlen hat.

Die öffentliche Hand ist demgegenüber in priviligierter Stellung, da das Aufrechnungsverbot nur hinsichtlich der Aufrechnung g e g e n eine Forderung des Bundes, Landes usw. besteht; m i t einer gegen eine Privatperson gerichteten Forderung kann also die verwaltende Amtsstelle des Landes auch dann aufrechnen, wenn die Privatperson Gläubigerin einer anderen Landeskasse ist.[119])

Für das Steuerrecht hingegen ist die Vorschrift des § 395 BGB ohne Bedeutung. Da allerdings die Bestimmungen des Aufrechnungsrechts — und somit auch § 395 BGB — sowohl für privatrechtliche als grundsätzlich[120]) auch (zumindest analog) für öffentlichrechtliche Forderungen gelten,[121]) kann § 395 BGB im Bereich des öffentlichen Rechts nur dann nicht zur Anwendung kommen, wenn das eine öffentlichrechtliche Sondernorm vorsieht. Eine solche Sondernorm aber ist § 124 AO für das Steuerrecht.[122]) Es ist daher unerheblich, gegen welche (Kassen-) Amtsstelle der Finanzverwaltung sich die Gegenforderung des Steuerpflichtigen richtet; es ist sogar gleichgültig, ob sie sich überhaupt gegen eine (Kassen-) Amtsstelle der Finanzverwaltung richtet,[123]) nur muß sie dem Fiskus gegenüber

---

119) vgl. BGB-RGRK § 395 Anm. 1; SIEBERT-REIMER-SCHMIDT § 395 BGB Anm. 4; STAUDINGER-WERNER § 395 BGB Anm. 3; s. auch FORSTHOFF S. 258 ff

120) Ausnahmen können sich hier nur aus dem Wesen der Forderung, gegen die (bzw. mit der) aufgerechnet werden soll, herleiten; so ist zB die Aufrechnung gegen eine Forderung auf Bezahlung einer Geldstrafe nicht möglich; vgl. PALANDT-DANCKELMANN § 395 BGB Anm. 1.

121) stg. Rspr.; vgl. zB RGZ 77, 411 (412 f); 80, 371 (374); 107, 189 (190); 155, 243 (245); 171, 215 (219); BGHZ 5, 352 (354); 16, 124, (127) mit weiteren Literaturangaben; vgl. ferner BGB-RGRK § 387 Anm. 17; SIEBERT-REIMER-SCHMIDT § 387 BGB Anm. 14, § 395 BGB Anm. 1; PALANDT-DANCKELMANN § 395 BGB Anm. 1

122) vgl. BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 367; ENNECCERUS-LEHMANN § 73 II 4; KÜHN § 124 AO Anm. 1; PALANDT-DANCKELMANN § 395 BGB Anm. 2; vgl. auch TUREGG S. 100; LIMAN-SCHWARZ I Vorbem. 3, 9 zu § 32 BeitrO, § 33 BeitrO Anm. 1; HOLDEIGEL S. 318

123) vgl. ENNECCERUS-LEHMANN § 73 II 4; PALANDT-DANCKELMANN § 395 BGB Anm. 2

rechtskräftig festgestellt sein oder von ihm nicht bestritten werden.[124]) Demnach kann zB der Steuerpflichtige A, der am 1. 4. 1961 an das Finanzamt X des Landes Y an Kraftfahrzeugsteuer 500,— DM zu zahlen hat, an diesem Tage aber von der Oberjustizkasse Z des Landes Y aus einem Beschäftigtenverhältnis oder einem Mietverhältnis 800,— DM fordern kann, mit dieser seiner Gegenforderung aufrechnen; der Steueranspruch erlischt dann zu diesem Zeitpunkt in voller Höhe, die Gegenforderung des A bleibt in Höhe von 300,— DM bestehen.[125]) Nach den Vorschriften der Beitreibungsordnung würde das Verfahren hier so ablaufen:

Zuständig für die Entscheidung über die Zulässigkeit der Aufrechnung ist grundsätzlich die Vollstreckungsstelle des Finanzamtes X; die Kasse des Finanzamtes ist nur ausnahmsweise zur Entscheidung über die Zulässigkeit der Aufrechnung in den Fällen befugt, in denen sie zur Begleichung der dem Steuerpflichtigen zustehenden Gegenforderung zuständig ist und einer besonderen Anweisung zur Zahlung auf diese Gegenforderung nicht bedarf, §§ 33 Abs. 4 S. 1, 21 Abs. 2 S. 2, 3 BeitrO. Der Steuerpflichtige A muß sich also mit seiner Aufrechnungserklärung an die Vollstreckungsstelle des Finanzamtes X wenden; es ist aber unschädlich, wenn er seine Aufrechnungserklärung der Kasse zugehen läßt, da diese zur Weiterleitung der Erklärung an die Vollstreckungsstelle verpflichtet ist, § 21 Abs. 2 S. 1 BeitrO. Bevor die Vollstreckungsstelle dann über die Zulässigkeit der von A erklärten Aufrechnung entscheidet, gibt sie der Oberjustizkasse Z Nachricht von der Aufrechnungserklärung und ersucht sie um eine Äußerung darüber, ob A tatsächlich 800,— DM zu fordern hat. Vom Augenblick der Benachrichtigung an darf die Oberjustizkasse Z Auszahlungen an A nicht mehr tätigen; hierzu ist sie erst dann wieder befugt, wenn die Vollstreckungsstelle über die Zulässigkeit oder Unzulässigkeit der Aufrechnung entschieden hat. Wenn die Vollstreckungsstelle nach einer positiven Auskunft der Oberjustizkasse die Zulässigkeit der Aufrechnung festgestellt hat, setzt sie davon den A, die Oberjustizkasse und die Kasse des eigenen Amtes in Kenntnis. Die Finanzamtskasse schreibt 500,— DM als für A vereinnahmt an und verbucht diesen Betrag gleichzeitig im Vor-

124) Für Gegenforderungen zivilrechtlicher Art ergibt sich die Rechtskraft aus rechtskräftigen Urteilen, aus Vollstreckungsbefehlen oder rechtskräftigen Schiedssprüchen (§§ 322 Abs. 1, 700, 704 Abs. 1, 1040 ZPO). Öffentlichrechtliche Ansprüche werden im allgemeinen durch verwaltungsgerichtliche Entscheidung oder unanfechtbar gewordene Entscheidungen der Verwaltungsbehörden rechtskräftig. Unbestritten ist eine Gegenforderung, wenn keine sachlichen Gründe eingewandt werden; die Finanzbehörde muß sich substantiiert erklären.

125) vgl. für die Form der Aufrechnungserklärung § 33 Abs. 3 BeitrO

schuß- oder Verwahrungsbuch. Dieser Buchungsvorgang erfährt die entsprechende Gegenbuchung, wenn die Oberjustizkasse Z auf das Ersuchen der Kasse des Finanzamts die von A zur Aufrechnung gebrachten 500,— DM überweist.

II. Häufig erörtert worden ist die Frage, wann im Falle des § 124 AO dem Erfordernis der Gegenseitigkeit entsprochen wird, wonach jede der beiden an der Aufrechnung beteiligten Rechtspersonen zugleich Gläubiger und Schuldner sein muß. Es ist streitig, ob sich diese doppelte Rechtsstellung für die Finanzbehörde aus der Ertragshoheit oder aus der Verwaltungshoheit über eine Steuer herleitet.[126])

Für den Fall, daß auf die Ertragshoheit als maßgebendes Kriterium abgestellt wird, ergibt sich die Gläubigerstellung des Bundes, eines Landes oder einer Gemeinde nach Maßgabe des Artikels 106 Abs. 1, 2, 3, 6 GG; Gläubiger ist, wem die Steuer zusteht.[127]) Richtet sich gegen diesen Gläubiger ein Gegenanspruch des Steuerpflichtigen, ist mithin Personengleichheit zwischen Gläubiger und Schuldner gegeben, so liegt damit auch eine Aufrechnungsmöglichkeit vor.

Läßt man hingegen die Verwaltungshoheit für die Entscheidung der Frage nach der Gläubigerstellung maßgebend sein, so ist Gläubiger, wem nach Artikel 108 Abs. 1 S. 1, Abs. 2, Abs. 3 S. 1 GG die Verwaltung der Steuer zusteht.[128]) Richtet sich der Gegenanspruch des Steuerpflichtigen gegen diesen Gläubiger (im Sinne der Verwaltungs-

---

126) Die Ertragshoheit sehen als maßgebend an: BGH Beschl. v. 21. 10. 1951 in NJW 1953, 64 (65); HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 124 AO Anm. 7; LIMAN-SCHWARZ I Vorbem. 6 zu § 32 BeitrO; FUCHS S. 321 f; BALTZER Sp. 426; RAU S. 297.

Der Reichsfinanzhof hatte sich für die Verwaltungshoheit als maßgebendes Kriterium ausgesprochen (RFH Gutachten v. 14. 5. 1934 in RStBl 1934 S. 643), allerdings mit der Maßgabe, daß dann die Steuer im eigenen Namen dessen (zB als Reichssteuer im Namen des Reiches) verwaltet werden mußte, gegen den aufgerechnet werden sollte. Im Rahmen einer Auftragsverwaltung, wie sie heute von den Ländern zB hinsichtlich des Teils der Einkommen- und Körperschaftsteuer, den der Bund für sich in Anspruch nimmt, wahrgenommen wird (s. Art. 106 GG, § 34 Ziff. 4 FVG), erfolgt die Verwaltung aber nicht in eigenem Namen des Landes, so daß in diesen Fällen auch nach der Ansicht des RFH eine Aufrechnung gegen das verwaltende Land nicht möglich ist. Vgl. hierzu FUCHS S. 34. Für die Verwaltungshoheit treten auch ein: BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 367; KÜHN § 124 AO Anm. 4; GENSCHMER S. 563.

127) RAU S. 297

128) Welche Behörde für die Verwaltung im einzelnen zuständig ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Gesetzes über die Finanzverwaltung, §§ 6, 9, 13, 21, 34; vgl. zum FVG auch die Erste und Zweite Verwaltungsanordnung vom 23. 11. 1950 bzw. 21. 5. 1952 (MinBlFin 1950 S. 642 bzw. BStBl 1952 I S. 453).

hoheit), so ist der Voraussetzung der Gegenseitigkeit genügt und eine Aufrechnung zulässig, sofern auch die übrigen Voraussetzungen gegeben sind.

Es soll hier das Für und Wider der beiden angeführten Ansichten im einzelnen nicht erörtert werden. Zuzustimmen ist aber der Ertragstheorie, die der Verwaltungstheorie gegenüber den Vorzug verdient, da sie bei der Bestimmung des Gläubigers der materiellen Situation entspricht und auch nach natürlicher Betrachtungsweise als Gläubiger derjenige anzusprechen ist, für den kraft Gesetzes und nach außen erkennbar eine Steuer erhoben wird. Demgemäß ist eine Aufrechnung nur möglich, wenn nach der Ertragstheorie das Erfordernis der Gegenseitigkeit erfüllt ist.[129])

III. Kapitel. § 19. Das Erlöschen durch Erlaß

Der Untergang der Steuerschuld kann auch durch einen Billigkeitserlaß[130]) nach § 131 AO bewirkt werden.[131]) Der Erlaß steht im Ermessen der Behörde[132]) und ist dem Rechtscharakter nach ein einseitiger begünstigender Verwaltungsakt im Sinne von § 96 AO, der ohne einen entsprechenden Antrag[133]) des Steuerpflichtigen ergehen kann, ihm aber bekannt gegeben werden muß.[134]) Die Zustimmung

129) Es wird dabei nicht verkannt, daß dem in der Praxis nicht immer entsprochen wird, zB dann, wenn mit einem Umsatzsteuervergütungsanspruch, dessen Schuldner der Bund ist, nicht gegen eine Steuerforderung des Bundes (zB wieder eine Umsatzsteuerforderung), sondern gegen die Steuerforderung eines Landes (zB eine Vermögensteuerforderung) aufgerechnet wird. Vgl. auch SUSAT S. 189.

130) Unter einem Billigkeitserlaß ist nach KÜHN (§ 131 AO Anm. 2) die Befugnis der Verwaltungsbehörde zu verstehen, „. . . unbeschadet der rechtlichen Verwirklichung des Steuertatbestandes auf die volle oder teilweise Einziehung der Steuer ganz oder teilweise aus Billigkeitsgründen zu verzichten, und zwar . . . mittels einer dem Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Verfügung im Sinne des § 96 AO." Ähnlich GEORG F 176; MERK S. 150.

131) vgl. BÜHLER I S. 222, 225; GEORG F 176; RITTER, Erlaß S. 431; SPERLING S. 38

132) vgl. zB FLUME S. 48; RITTER, Erlaß S. 431
Zu beachten ist hinsichtlich der behördlichen Zuständigkeiten § 1 Abs. 3 des Zweiten Gesetzes über die Finanzverwaltung vom 15. 5. 1952 (BGBl I S. 293 idF des Gesetzes vom 11. 6. 1953, BGBl I S. 511) iVm § 1 Ziff. 2 VO über die Mitwirkung des Bundes bei der Verwaltung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer vom 27. 1. 1956 (BGBl I S. 59 in der letzten Fassung vom 22. 12. 1959, BGBl I S. 787).

133) Ein Antrag wird in der Praxis aber regelmäßig vorliegen.

134) Zu den Voraussetzungen für einen wirksamen Erlaß gehört nach Urteil des BFH v. 14. 11. 1957 in BStBl 1958 III S. 153 unter anderem die Erlaßwürdigkeit des zu begünstigenden Steuerpflichtigen.

des Steuerpflichtigen ist in den Fällen des § 131 Abs. 1 S. 1 u. 2 AO nicht vorgesehen und auch nicht erforderlich.[135] [136]

Gegenüber dem Erlaß nach § 131 AO stellt die Niederschlagung einer Steuer gemäß § 130 AO keinen Erlöschensgrund für die Steuerschuld dar.[137] Es handelt sich bei der Niederschlagung lediglich um eine interne behördliche Maßnahme, den Verzicht auf die Beitreibung.[138]

IV. Kapitel. § 20. Das Erlöschen durch Verjährung

Den §§ 143—149 AO zufolge unterliegen Steueransprüche der Verjährung, die — sofern eingetreten — dazu führt, daß der betreffende Steueranspruch mitsamt seinen Nebenansprüchen erlischt, § 148 S. 1 AO.[139] Nach § 148 S. 2 AO kann jedoch das auf einen verjährten Anspruch Geleistete nicht zurückgefordert werden. Dieser Regelung ist entnommen worden, daß zwar die Verpflichtung zur Befriedigung eines Steueranspruchs durch Verjährung erlösche, nicht aber der Anspruch als solcher. Zur Begründung dieser Ansicht wird angeführt, solange ohne einen Rückforderungsanspruch auf einen (verjährten) Steueranspruch geleistet werden könne, müsse auch der Anspruch zumindest als ein noch erfüllbarer weiter bestehen. Es

135) vgl. zB GEORG F 176; a. A. FLUME (S. 90), dem aber nicht zuzustimmen ist, da die Fälle des § 131 Abs. 1 S. 2 AO nur Unterfälle des ersten Satzes in Absatz 1 sind und hier die Zustimmung nicht erforderlich ist

136) Für § 131 Abs. 1 S. 3 AO ist allerdings eine Zustimmung erforderlich.

137) Die Bekanntgabe der Niederschlagung an den Steuerpflichtigen kann aber unter Umständen die Rechtswirkung eines Erlasses haben; vgl. BÜHLER I S. 225; a. A. RITTER, Stundung S. 396. Nach RITTER soll einer mitgeteilten Niederschlagung die Wirkung einer Stundung zukommen.

138) vgl. LIMAN-SCHWARZ I § 26 BeitrO Anm. 1; HOVEN S. 52 f

Ergänzend zu § 130 AO sind die §§ 26 bis 30 BeitrO zu beachten. So bestimmt zB § 26 Abs. 1 BeitrO, daß Steuern nur dann niedergeschlagen werden dürfen, wenn feststeht, daß die Zwangsvollstreckung keinen Erfolg haben wird oder die Kosten der Zwangsvollstreckung außer Verhältnis zu dem geschuldeten Betrage stehen.

In Absatz 3 des § 26 BeitrO wird hinsichtlich der sich aus einer Niederschlagung ergebenden Rechtsfolgen gesagt: „Die Niederschlagung ist eine innere Angelegenheit der Verwaltung. Sie bedeutet, daß ein Versuch (ein weiterer Versuch), den niedergeschlagenen Betrag beizutreiben, vorläufig nicht zu machen und der Betrag im Sollbuch in Abgang zu stellen ist. Durch die Niederschlagung wird der Steueranspruch in seinem Bestande nicht berührt. . . ."

139) Auch schon vor Ablauf der Verjährungsfrist kann die Geltendmachung eines Steueranspruchs wegen Verstoßes gegen Treu und Glauben ausgeschlossen sein. Es ist also der Gedanke der Verwirkung auch für das Steuerrecht von Bedeutung. Vgl. dazu KOTTER, Verjährung S. 570.

biete sich der Vergleich mit einer Naturobligation: der verjährte Anspruch bleibe erfüllbar, ohne daß die Verpflichtung zur Erfüllung bestehe.[140])

Dieser Auffassung ist jedoch nicht zuzustimmen. Dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes (§ 148 S. 1 AO) zufolge kommt der Verjährung im Steuerrecht rechtsvernichtende Wirkung zu.[141]) Ist man aber der Ansicht, der verjährte Steueranspruch sei noch erfüllbar, so würde insoweit noch ein Recht der Finanzbehörde bestehen; sie hätte lediglich das Recht der Beitreibung verloren. Wenn auf einen verjährten (= erloschenen) Anspruch noch eine Leistung erbracht wird und diese Leistung nach § 148 S. 2 AO nicht zurückgefordert werden kann, so hat dies seine Ursache nicht darin, daß der verjährte Anspruch als erfüllbar noch weiter besteht. Es sind hierfür vielmehr andere Gründe maßgebend.

Nach Sinn und Zweck der steuerrechtlichen Verjährungsvorschriften soll der Steuerpflichtige nach bestimmter Zeit von einer Inanspruchnahme seitens der Finanzbehörde verschont bleiben.[142]) Wenn er bewußt unter Verzicht auf die ihm infolge der Verjährung zustehende Rechtsposition auf einen nicht mehr bestehenden Anspruch leistet, so muß darin auch der Verzicht auf eine Rückforderung dieser Leistung gesehen werden, soll nicht ein in sich widerspruchsvolles Verhalten vorliegen. Wird eine Leistung in Unkenntnis der Verjährung bewirkt, so ist auch hier die Verweigerung eines Rückforderungsrechts gerechtfertigt, da es ein Verstoß gegen eigenes Interesse ist, wenn der Steuerpflichtige von der eingetretenen Verjährung nichts weiß.

Der rechtsvernichtenden Wirkung entsprechend, ist die steuerrechtliche Verjährung von Amts wegen zu beachten.[143])

140) EICH S. 7; THAL S. 223; MERK S. 152, 155

141) Anders nach BGB; hier bewirkt die Verjährung eines Anspruchs, daß dem Verpflichteten ein Leistungsverweigerungsrecht (Einrede) erwächst, § 222 Abs. 1 BGB. Der Anspruch selbst bleibt bestehen.

142) HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 149 AO Anm. 2; SPITALER S. 362

143) vgl. zB BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 369; Hans J. WOLFF § 37 III e 2; KÖTTER, Verjährung S. 570; EICH S. 7

Zweiter Teil

DIE STEUERHAFTUNG UND DIE AUSWIRKUNGEN DER UNTERSCHEIDUNG STEUERSCHULD—STEUERHAFTUNG

Erster Abschnitt

Die Steuerhaftung

I. Kapitel. Der Begriff der Steuerhaftung

§ 21. Haftung im allgemeinen

Nachdem die im Rahmen dieser Untersuchung interessierenden Fragen behandelt worden sind, die sich in Bezug auf die Steuerschuld stellen, soll nun das Institut der Steuerhaftung einer näheren Untersuchung unterzogen werden.

Auch hinsichtlich der Steuerhaftung hat sich wie bei der Steuerschuld eine einheitliche Begriffsbestimmung noch nicht herausgebildet.[144]) Das mag darin begründet liegen, daß umstritten ist, ob und inwieweit das Steuerrecht überhaupt eine einheitliche Verwendung des Rechtsinstituts der Haftung kennt.[145]) Diese Zweifel können durchaus bestehen, da die Abgabenordnung wie auch die Einzelgesetze die Ausdrücke „Haftung" und „haften" in den verschiedensten Bedeutungen gebrauchen.[146])

Der Sinngehalt der Wörter „Haftung" und „haften" läßt sich — vom Steuerrecht einmal abgesehen — auch im bürgerlichen Recht nicht eindeutig bestimmen. Im bürgerlichen Recht kann „Haftung" oder „haften" bedeuten:

1. Erzwingbarkeit einer Leistung, das Leisten m ü s s e n im Gegensatz zum Leisten s o l l e n ;
2. eine Ersatzpflicht, ein Einstehenmüssen (zB Haftung für Verschulden, Haftung auf Schadensersatz u. a.); hier heißt „Haften" nichts anderes als Schulden, Verpflichtetsein;
3. das Unterworfensein eines Vermögens (auch Vermögensteils) unter den Vollstreckungszugriff eines Gläubigers;
4. den Inhalt eines dinglichen Verwertungsrechts (zB beim Pfandrecht).[147])

---

144) vgl. zB die von HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 97 AO Anm. 7, GERICKE S. 467, ILLCHMANN S. 345 und BÜRGER S. 101 gegebenen Definitionen

145) vgl. zB RIEWALD § 97 AO Anm. 3 S. 463; RÜMELIN S. 198; ARENS S. 647

146) vgl. zB §§ 103 S. 2, 109, 120 a, 163 Abs. 3 S. 2, 416 AO, 38 Abs. 3 S. 2 EStG

147) vgl. ENNECCERUS-LEHMANN § 2 III; BGB-RGRK § 241 Anm. 12, 13; PALANDT-DANCKELMANN Einl. vor § 241 BGB Bem. 3; RÜMELIN S. 198

Diese Vieldeutigkeit der Ausdrücke „Haftung" und „haften" ist u. a. auf die rechtsgeschichtliche Entwicklung zurückzuführen. Im germanischen Recht bedeutete „Haftung" das Recht, eine Leistung (die Schuld = das rechtliche Leisten s o l l e n) zu erzwingen; Schuld (= Leistensollen) und Haftung (= Einstehenmüssen, Zugriffsunterworfenheit) waren begrifflich voneinander getrennt. Diese Trennung von Schuld und Haftung war dem römischen Recht nicht bekannt; Schuld und Haftung waren in der „obligatio" vereint. Im heutigen Recht kommt der Unterscheidung von Schuld und Haftung in dem aufgezeigten Sinne keine Bedeutung mehr zu; wer schuldet, haftet auch.[148]) [149])

Selbst dann also, wenn sich das Steuerrecht die Ausdrücke „Haftung" und „haften" in dem Sinn zueigen gemacht hätte, in dem sie im bürgerlichen Recht verwendet werden, könnte nicht einheitlich entschieden werden, was jeweils unter diesen Ausdrücken zu verstehen ist. Das Steuerrecht arbeitet aber grundsätzlich mit eigenen Begriffen; aus dem Privatrecht werden solche nur übernommen, wenn bestimmte einzelne Rechtsinstitute einem gleichen Zweckgedanken unterstehen.[150])

Wenn der „Haftung" im bürgerlichen Recht auch eine zur „Schuld" unterschiedliche Bedeutung zukommen sollte, so bedient sich das Stuerrecht jedenfalls dieser Ausdrücke, indem es ihnen einen anderen Sinn beilegt.

§ 22. Bestimmung des Begriffs „Steuerhaftung"

Die Begriffsbestimmungen, die im Schrifttum für den Begriff der Steuerhaftung zu finden sind,[151]) stellen hauptsächlich auf ein Krite-

---

148) ENNECCERUS-LEHMANN § 2 II, III insbes. in der Zusammenfassung unter 3 e; LARENZ I S. 15 f; BLOMEYER S. 17 ff; MOLITOR I § 3; v. GIERKE S. 8 ff; DERNBURG S. 535; SIEBERT-REIMER-SCHMIDT Bem. 5 vor § 241 BGB; ERMAN-GOERKE Einl. vor § 241 BGB Bem. 6; STAUDINGER-WERNER Einl. vor § 241 BGB Bem. I 1; ROTTENBACHER S. 19; MERK S. 75; GOETZELER S. 233 f

149) Von einer Schuld ohne Haftung mag allenfalls noch in den Fällen der Naturalobligationen die Rede sein.

150) Das ist zB in bestimmtem Umfang bei der Geschäftsfähigkeit der Fall, § 102 Abs. 1 AO.
vgl. hierzu BALL S. 37 ff

151) Oftmals handelt es sich allerdings nur um den Versuch, das Wesen der steuerrechtlichen Haftung zu deuten, vgl. zB CRISOLLI S. 123.

rium ab: auf das persönliche Einstehenmüssen für eine Steuer, die ein anderer schuldet.[152])

Allgemeiner und unverbindlicher wird auch gesagt, die steuerrechtliche Haftung sei Zugriffsunterworfenheit.[153]) Mit der Verwendung der Wörter „Einstehenmüssen" und „Zugriffsunterworfenheit" wird dabei wieder auf die rechtsgeschichtlich bedingte Unterscheidung zwischen Schuld und Haftung zurückgegriffen, nach der unter der Schuld ein Leistensollen, unter der Haftung das Leisten- oder Einstehenmüssen[154]) begriffen wird. Der Unterscheidung in diesem Sinne kommt aber für keinen Rechtsbereich eine Bedeutung mehr zu.[155]) Mit einer Schuld ist regelmäßig auch die Verpflichtung zur Erfüllung (die „Haftung") verbunden. Dem entspricht auf der Gläubigerseite das Recht, die Erfüllung zu verlangen, es sei denn, daß Ausnahmefälle vorliegen (zB eine sog. Naturalobligation). Ebenso bedeutet eine Haftung, sofern auf eine Person bezogen und nicht in dem Sinne verstanden, daß die Person als solche einem Zugriffsrecht unterliegt,[156]) die Verpflichtung, eine Leistung zu erbringen; auch der Haftende schuldet.[157]) In diesem Sinne will jedenfalls das Steuerrecht die Fälle verstanden wissen, in denen es die Haftung einer Person vorsieht.[158])

---

152) BARSKE, Reichsabgabenordnung S. 55 Anm. 45; PENDELE S. 85; KÜHN, Steuerrecht S. 75; HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 97 AO Anm. 7; GERICKE S. 467; PFAFF Sp. 771 f; RÖTTENBACHER S. 24 f; KÜSTER S. 139; ILLCHMANN S. 345; BRÖNNER S. 344; BÜRGER S. 97 Anm. 26; vgl. auch § 7 Abs. 1 BeitrO: „Vollstreckungsschuldner kann sein, 1. wer nach den Steuergesetzen eine Leistung als Selbstschuldner zu entrichten hat (steuerrechtliche Schuld); 2. wer nach den Steuergesetzen für eine Leistung, die ein anderer schuldet, persönlich haftet (steuerrechtliche Haftung)."

153) BÜRGER S. 101

154) Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch des täglichen Lebens läßt sich der Ausdruck „Haften" durchaus mit „Einstehenmüssen" übersetzen, so zB dann, wenn gesagt wird: „Eltern haften für ihre Kinder", „Für abhanden gekommene Sachen wird nicht gehaftet" und dergleichen mehr. Bei diesen die Haftung begründenden oder ausschließenden Klauseln wird der Ausdruck „Haften" aber nicht im Sinne einer Unterscheidung von einem bloßen rechtlichen Leistensollen verstanden, sondern soll auf eine evtl. entstehende Verpflichtung hinweisen.

155) Selbst dann aber, wenn man an der Unterscheidung Schuld = Leistensollen, Haftung = Einstehenmüssen festhalten wollte, wäre dies bestenfalls für den Privatrechtsbereich, nicht jedoch für das Steuerrecht möglich. Das Steuerrecht baut auf dieser Unterscheidung nicht auf.

156) Als Rest eines Zugriffsrechts auf eine Person kann die Erzwingung des Offenbarungseides durch Haft angesehen werden, §§ 325 AO, 901—914 ZPO.

157) RÜMELIN S. 99; RÖTTENBACHER S. 30; LUCAS Sp. 1007

158) Diese Haftung kann eine beschränkte oder eine unbeschränkte sein, d. h. der Höhe nach begrenzt oder unbegrenzt sein.

Das Steuerrecht kennt allerdings nicht nur die Haftung einer Person, sondern auch die einer Sache (§§ 120 a, 121 AO). Hier kann selbstverständlich nicht gesagt werden, die Haftung bedeute die Verpflichtung, eine Leistung zu erbringen. Vielmehr begründet die Sachhaftung für die Finanzbehörde das Recht, sich aus einer Sache zu befriedigen. Hiernach lassen sich bislang folgende Merkmale des Begriffs „Steuerhaftung" feststellen:

1. Steuerhaftung ist die Verpflichtung einer Person, eine steuerrechtliche Leistung zu erbringen;
2. Steuerhaftung ist die Befugnis für die Steuerbehörde, sich aus einer Sache zu befriedigen.

Hinzu kommen noch andere Merkmale. So handelt es sich einmal in den Fällen der Steuerhaftung — wie auch bei der Steuerschuld — um dem Rechtscharakter nach öffentlichrechtliche Beziehungen zu der Finanzbehörde.[159]) Zum anderen ist eine Abgrenzung dahingehend zu treffen, daß — von Ausnahmen abgesehen — nur dann ein Fall der Steuerhaftung vorliegt, wenn für eine Steuer im Sinne des § 1 AO aufzukommen ist. Weiterhin liegt allen steuerrechtlichen Haftungsvorschriften der Zweck zugrunde, das Steueraufkommen des Staates zu sichern,[160]) was sowohl durch die Erweiterung des Kreises der verpflichteten Personen als auch durch ein für die Finanzbehörde bestehendes Zugriffsrecht auf eine Sache möglich ist. Für die Entstehung der Steuerhaftung gilt wie für die Entstehung der Steuerschuld der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit. Nur bei Verwirklichung eines steuergesetzlichen Haftungstatbestands entsteht die Steuerhaftung, § 3 Abs. 3 StAnpG.[161])

Ein Haftungstatbestand kann allerdings erst dann verwirklicht werden, wenn zuvor, zumindest aber gleichzeitig aufgrund der Verwirklichung eines (Steuer-) Tatbestands eine Steuerschuld entstanden ist.[162]) Die

---

159) vgl. zB SCHRANIL S. 171, 173

160) vgl. zB ROTH S. 52; THAL, Haftungsvorschriften S. 237; GOETZELER S. 236

161) vgl. hierzu zB CRISOLLI S. 123; SCHRANIL S. 220; OTT Sp. 872

162) vgl. zB RIEWALD § 97 AO Anm. 3 S. 462; RÜMELIN S. 199; GEORG F 177; MERK S. 79
Eine Ausnahme scheint § 121 AO zu bilden. Nach § 121 Abs. 2 AO entsteht die Haftung bei steuerpflichtigen Erzeugnissen mit dem Beginn ihrer Herstellung. Damit wird schon vom Beginn der Herstellung an für das Finanzamt ein Zugriffsrecht auf das betreffende Erzeugnis geschaffen. Das Recht zur Befriedigung aus dem Erzeugnis aber erlangt das Finanzamt erst, wenn die auf dem Erzeugnis ruhende Steuer bei Fälligkeit nicht gezahlt wird, § 381 AO. Insofern muß auch hier zunächst die Steuerschuld entstanden sein, ehe eine vollwertige Haftung entstehen kann.

Steuerhaftung ist immer auf eine Steuerschuld bezogen. Wer in seiner Person die in einem Haftungstatbestand normierten Voraussetzungen erfüllt, hat — wenn auch die übrigen Voraussetzungen vorliegen — die Steuerschuld eines Dritten aus eigenen Mitteln zu bezahlen; den Dritten trifft ebenfalls zufolge einer Tatbestandsverwirklichung die Verpflichtung zur Bezahlung seiner Schuld. Für den Fall, daß der Haftungstatbestand die Haftung einer Sache vorsieht, besteht die Möglichkeit, daß die Sache auch wegen der sich gegen einen Dritten richtenden Steuerforderung haftet.[163]) Aber auch hier gilt der Grundsatz, daß zwei Tatbestände verwirklicht sein müssen: der Steuer-(schuld)tatbestand und der Haftungstatbestand.

Der aufgrund der Verwirklichung eines Haftungstatbestands entstandenen Zahlungsverpflichtung ist nur nachzukommen, wenn das Finanzamt dies verlangt. Dabei erfolgt die Inanspruchnahme durch die Bekanntgabe (Zustellung) eines Haftungsbescheids.[164])

Werden alle diese angeführten Merkmale zusammengefaßt, so kann der Begriff „Steuerhaftung" wie folgt bestimmt werden:

Die Steuerhaftung ist die zur Sicherung einer Steuerforderung durch Verwirklichung eines bestimmten steuerrechtlichen Haftungstatbestands entstehende öffentlichrechtliche Verpflichtung, nach Inanspruchnahme durch die Finanzbehörde aus eigenen Mitteln die Steuerschuld[165]) eines Dritten zu bezahlen (Nebenhaftung); Steuerhaftung ist auch die durch Verwirklichung eines bestimmten steuerrechtlichen Haftungstatbestands entstehende öffentlichrechtliche Befugnis der Finanzbehörde, sich wegen einer Steuerforderung aus einer Sache zu befriedigen (Sachhaftung).

Nur die Fälle, die sich unter diese Begriffsbestimmung fassen lassen, können als Steuerhaftungsfälle bezeichnet werden; soweit das Steuer-

---

163) So kann im Fall des § 120 a AO die Finanzbehörde auch dann gegen den Eigentümer vorgehen, wenn ein Dritter Steuerschuldner (Hauptschuldner) ist.

164) Der Haftungsbescheid ist seinem Wesen nach Steuerbescheid und muß den für den Steuerbescheid geltenden Erfordernissen genügen; er ergeht dementsprechend in den Formen der §§ 211 oder 212 AO.
vgl. hierzu BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 377; HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 97 AO Anm. 10; KÜHN § 118 AO Anm. 2, § 210 AO Anm. 4; KOTTER, Haftung S. 663; BARSKE, Die Haftung S. 132

165) Der Steuerschuld sind in wenigen Ausnahmefällen andere nach Steuerrecht zu erbringende Leistungen gleichzustellen. Etwaige zu Unrecht seitens der Finanzbehörde gewährte Erstattungen oder Vergütungen, die zurückzuerstatten sind, fallen mit unter den Begriff der Steuerschuld; der Erstattungs- bzw. Vergütungsanspruch ist die Umkehrung des Steueranspruchs, dementsprechend ist die zurückzugewährende Erstattung oder Vergütung wieder als Steuerschuld anzusehen.

recht die Ausdrücke „Haftung" oder „haften" in einem anderen Sinn verwendet, handelt es sich nicht um eine Steuerhaftung.

Inwieweit im Sinne der gegebenen Begriffsbestimmung von einem einheitlichen Rechtsinstitut der Haftung im Steuerrecht die Rede sein kann, soll im folgenden untersucht werden.

II. Kapitel. Die nicht zur Steuerhaftung gehörenden Fälle

§ 23. Die Fälle der Verpflichtung eines Hauptschuldners oder mehrerer Hauptschuldner

I. Von vornherein müssen aus dem Begriff der Steuerhaftung die Fälle ausscheiden, in denen eine Steuerschuld von demjenigen zu bezahlen ist, der in seiner Person den die Steuerschuld begründenden Tatbestand verwirklicht hat und dementsprechend als Hauptschuldner anzusehen ist. Zwar wird vereinzelt angenommen, auch den Hauptschuldner treffe eine Haftung,[166]) jedoch wird unter dieser Haftung dann ein Einstehenmüssen für eigene Schuld (die eigene Verpflichtung) verstanden. Im Interesse eines einheitlichen Sprachgebrauchs sollte hier aber nicht von einer Haftung, sondern nur von einem Schulden oder Verpflichtetsein gesprochen werden. Mit Ausnahme vielleicht des § 97 Abs. 2 AO bedienen sich jedenfalls die Steuergesetze, soweit die Verpflichtung des Hauptschuldners in Frage steht, regelmäßig anderer Bezeichnungen.[167])

II. Des weiteren lassen sich die Fälle nicht unter den Begriff der Steuerhaftung subsumieren, in denen aufgrund einer entsprechenden gesetzlichen Bestimmung mehrere Hauptschuldner vorhanden sind.[168]) Solche Bestimmungen finden sich im Gewerbesteuergesetz (§ 5 Abs. 1 S. 3), Grundsteuergesetz (§ 7 Abs. 2), Grunderwerbsteuergesetz (§ 15 Ziff. 1, 2, 5), Erbschaftsteuergesetz (§ 15 Abs. 1) und Kapitalverkehrsteuergesetz (§ 25). Es handelt sich hier jeweils um die Mitverpflichtung auch eines Dritten aufgrund einer gemeinsamen Tatbestandserfüllung. Der allen diesen Regelungen zugrundeliegende Zweckgedanke ist der, daß bei rechtsgeschäftlichen oder rechtserheblichen Betätigungen bzw.

---

166) so zB KNAUERHASE S. 2; LUCAS Sp. 1007

167) § 97 Abs. 2 AO bestimmt, daß die Vorschriften für die Steuerpflichtigen sinngemäß für diejenigen zu gelten haben, „. . . die nach den Steuergesetzen neben den Steuerpflichtigen oder an deren Stelle persönlich für die Steuer haften." Wenn n e b e n einem Steuerpflichtigen gehaftet wird, so muß das eigentlich bedeuten, daß auch der Steuerpflichtige (Hauptschuldner) haftet. Haften bedeutet aber auch hier nur eine Verpflichtung, die auf Zahlung einer Steuer gerichtet ist und nicht nur den Hauptschuldner, sondern auch einen Nebenschuldner treffen kann.

168) HENSEL (S. 70 f) spricht hier von einer Schuldnermehrheit, wobei er unter den Schuldnern Hauptschuldner versteht.

Vorgängen, die im Interesse mehrerer erfolgen, auch die daran Beteiligten für die entstehenden Steuern aufkommen sollen, und zwar jeder als Hauptschuldner.[169]) Wenn nach § 15 Abs. 1 ErbStG auch der Schenker Steuer(haupt)schuldner ist, so erklärt sich dies darüber hinaus aus der Erwägung, daß dem Beschenkten infolge der Schenkung, die ja unentgeltlich erfolgt, steuerrechtlich keine Nachteile erwachsen sollen, die nicht auch den Schenker treffen.[170])

III. Umstritten ist hingegen die Frage, ob im Fall einer Zusammenveranlagung nach den §§ 26, 26 b, 27 EStG oder 11 Abs. 1, 2 VStG die jeweils zusammen Veranlagten Hauptschuldner oder nur einer von ihnen Hauptschuldner, der oder die anderen Nebenschuldner sind.[171]) Ständen sich Haupt- und Nebenschuldner gegenüber, so wäre ein Fall der Steuerhaftung gegeben.

Gegen die Ansicht, daß im Fall einer Zusammenveranlagung jeder der Beteiligten als Hauptschuldner zu gelten hat, läßt sich lediglich anführen, daß — anders als in den genannten Fällen einer gemeinsamen Tatbestandsverwirklichung durch mehrere Personen — bei der Zusammenveranlagung eine solche gemeinsame Tatbestandsverwirklichung fehlt. So verwirklicht bei der Vermögensteuer zB jeder Ehegatte für sich den für das Zustandekommen der Vermögensteuerschuld maßgebenden Tatbestand in seiner Person, wird aber gemäß § 11 Abs. 1 VStG mit dem anderen Ehegatten zusammen veranlagt.[172])

---

169) vgl. zu dem ganzen BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 372; HENSEL S. 70 f; RIEWALD § 97 AO Anm. 3 S. 462; RÜMELIN S. 198

170) Es bleibt dem Finanzamt überlassen, an welchen der beiden Gesamtschuldner es sich halten will, § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG. Wie sich die beiden Schuldner im Innenverhältnis auseinandersetzen, ist eine andere Frage.

171) Dafür, daß es sich im Falle einer Zusammenveranlagung um mehrere Hauptschuldner handelt, treten zB ein: BÜHLER I S. 228 f; LEISE S. 257; ROTTENBACHER S. 27; ARENS S. 597; a. A. RIEWALD (§ 7 StAnpG Anm. 2 S. 88), der meint, es müsse — damit die Einheitlichkeit der Entscheidung gewahrt werde — angenommen werden, die Zusammenveranlagten seien untereinander Haupt- und Nebenschuldner. Diese Begründung kann aber nicht überzeugen; denn einheitliche Entscheidungen für mehrere Fälle lassen sich nur treffen, wenn die zur Entscheidung stehenden Fälle hinsichtlich der rechtlichen Voraussetzungen einander gleichen. Nur dann also, wenn die Zusammenveranlagten untereinander Haupt- und Nebenschuldner wären, könnte eine einheitliche (d. h. für alle Fälle der Zusammenveranlagung anzuwendende) Entscheidung bezüglich der Inanspruchnahme gefordert werden. Nicht aber kann, weil solch eine einheitliche Entscheidung gewünscht wird, angenommen werden, die Zusammenveranlagten seien untereinander Haupt- und Nebenschuldner.

172) Die Zusammenveranlagung führt gemäß § 7 Abs. 2 StAnpG zu einer Gesamtschuldnerschaft.

Dem Erfordernis gemeinsamer Tatbestandsverwirklichung, das zu einer Mehrheit von Hauptschuldnern führen kann, wird jedoch in den Fällen einer Zusammenveranlagung durch einen anderen Umstand entsprochen. Die §§ 26, 26 b, 27 EStG, 11 Abs. 1, 2 VStG sehen eine Zusammenveranlagung nur für Familienmitglieder vor. Es wird auf die Familiengemeinschaft abgestellt und dieser Einkommen bzw. Vermögen der einzelnen Familienmitglieder zugerechnet. Wenn — wirtschaftlich gesehen — Einkommen- bzw. Vermögensteuer dementsprechend Steuern sind, die von der Familiengemeinschaft zu tragen sind, so ist es auch gerechtfertigt, die einzelnen Mitglieder dieser Gemeinschaft für die steuerliche Belastung in gleicher Weise aufkommen zu lassen, sie also als Hauptschuldner zu behandeln.[173])

IV. Ein weiterer Fall einer Steuer(haupt)schuldnerschaft und nicht einer Steuerhaftung ist in § 8 Abs. 2 S. 1 StAnpG enthalten. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung h a f t e t zwar der Erbe, jedoch ist allgemein anerkannt, daß der Erbe hinsichtlich der aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern als Steuerschuldner anzusehen ist.[174]) § 8 Abs. 2 S. 1 StAnpG eröffnet dem Erben die Möglichkeit, sich auch für das Steuerrecht durch Nachlaßverwaltung oder Nachlaßkonkurs (§ 1975 BGB) von der Verpflichtung zu befreien, einen etwa über den Wert des Nachlasses hinausgehenden Steueranspruch erfüllen zu müssen.

§ 24. Die Fälle des § 120 AO

Desgleichen lassen sich die in § 120 AO geregelten Fälle nicht unter den Begriff der Steuerhaftung fassen. Es liegen hier nämlich auf dem Privatrecht beruhende Verbindlichkeiten vor,[175]) die einen Dritten kraft Gesetzes oder aufgrund Vertrages treffen oder auch — sofern es sich um gesetzlich begründete Verbindlichkeiten handelt — zur Zwangsvollstreckung in das von dem betroffenen Dritten verwaltete Vermögen führen können.

§ 25. Die Fälle des § 416 AO

Auch bei der in § 416 AO festgelegten Haftung des Vertretenen bzw. Geschäftsherrn oder Haushaltungsvorstands handelt es sich nicht

---

173) Über die Auswirkungen, die sich hieraus in Bezug auf Realisierung der Steuerforderung bzw. Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen ergeben, vgl. unten.

174) BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 287 f; HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 97 AO Anm. 8; RIEWALD § 97 AO Anm. 3; RÜMELIN S. 198
Über § 8 Abs. 2 S. 2 StAnpG iVm §§ 105, 106, 109 AO kann es jedoch unter Umständen auch zu einer Steuerhaftung des Erben kommen.

175) s. zB KÜHN § 120 AO Anm. 1 u. 2; LEISE S. 258; ILLCHMANN S. 349
Zu den aufgrund privaten Rechts begründeten Verbindlichkeiten gehört auch die Steuerbürgschaft, soweit sie gemäß § 136 AO zugelassen ist.

um eine unter den Begriff der Steuerhaftung fallende Haftung. § 416 AO ist eine dem Steuerstrafrecht zugehörige Bestimmung;[176]) es ist nicht für die Steuerschuld eines anderen, sondern für eine diesen treffende Geldstrafe aufzukommen, oder es müssen Strafverfahrens- oder Strafvollstreckungskosten getragen werden. Zur Unterscheidung von der Steuerhaftung sollte der auch schon vielfach gebräuchliche Ausdruck „Strafhaftung"[177]) verwendet werden.

§ 26. Die Fälle der Steuerentrichtung im Wege des Steuerabzugverfahrens (§§ 38 Abs. 3 S. 2, 44 Abs. 5 S. 2, 50 a Abs. 5 S. 4 EStG)

Für die Fälle, in denen die Steuer im Abzugsverfahren erhoben wird, sieht das Gesetz jeweils eine Haftung der Personen vor, die den Steuerabzug vorzunehmen und die einbehaltene Steuer an die Finanzbehörde abzuführen haben. Solche Haftungsvorschriften finden sich in § 38 Abs. 3 S. 2 EStG für den Arbeitgeber, in § 44 Abs. 5 S. 2 EStG für den Schuldner des der Kapitalertragsteuer unterliegenden Kapitalertrags und in § 50 a Abs. 5 S. 4 EStG für den Schuldner der Aufsichtsratvergütungen.

Es ist umstritten, ob diese Fälle — obwohl das Gesetz den Ausdruck „haften" verwendet — Steuerhaftungsfälle darstellen. Diese Frage ist für die Lohnsteuer am häufigsten diskutiert worden. Da die Fragestellung bei der Aufsichtsrat- und der Kapitalertragsteuer die nämliche ist,[178]) soll auch hier nur untersucht werden, ob die Haftung des Arbeitgebers für Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer unter den Begriff der Steuerhaftung fällt.

Die Ansicht, daß es sich bei der Verpflichtung des Arbeitgebers um eine Haftung im Sinne einer Steuerhaftung handelt, wird nur verein-

---

176) OLG Köln U. v. 9. 7. 1954 in ZfZ 1954, 345; BECKER § 92 AO Anm. 1; THAL, Haftungsvorschriften S. 238; GIERSCHMANN S. 141; ILLCHMANN S. 350; BRONNER S. 348

177) Es findet sich auch der Ausdruck „Nachhaftung" (vgl. zB ILLCHMANN S. 351; SIEGERT S. 528). Damit soll darauf hingewiesen werden, daß gemäß § 417 AO Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Haftenden ist, daß zuvor die Beitreibung in das bewegliche Vermögen des Schuldigen versucht worden ist.

178) Mit Ausnahme von ARENS (S. 627), der bei der Aufsichtsratsteuer den zur Entrichtung der Steuer Verpflichteten ohne nähere Begründung als Steuerschuldner ansieht, wird allgemein angenommen, daß Lohnsteuer, Aufsichtsratsteuer und Kapitalertragsteuer hinsichtlich der im Zusammenhang mit dem Steuerabzugsverfahren getroffenen Regelungen einander gleichen, soweit sich diese Regelungen auf die Person des Steuerschuldners und die des Haftenden beziehen.

zelt vertreten.[179]) Häufiger findet sich die Meinung, der Arbeitgeber sei entgegen dem Wortlaut des § 38 Abs. 3 S. 2 EStG Steuerschuldner[180]) oder zumindest Hilfsschuldner[181]). Nach einer wieder anderen Auffassung ist der Arbeitgeber Fremdschuldner, der nicht Haftender und nicht Steuerschuldner sei, sondern die Steuer für Rechnung eines Steuerschuldners als Erstschuldner zu entrichten habe.[182]) Nach noch anderer Ansicht stellt die mit dem Ausdruck „Haftung" umschriebene Verpflichtung des Arbeitgebers eine Leistungspflicht besonderer Art dar.[183])

---

179) EHLERS S. 211 f; MERK S. 117; vgl. auch MATTERN, Betrachtungsweise S. 371 f
MERK verweist zur Begründung auf § 97 Abs. 2 AO; der Arbeitgeber sei derjenige, der an Stelle des Steuerpflichtigen hafte, der Steuerpflichtige (Arbeitnehmer) sei nur ausnahmsweise zu belangen.
EHLERS verweist auf den Wortlaut des § 38 Abs. 3 S. 2 EStG und führt weiter an, daß die Inanspruchnahme des Arbeitgebers durch Haftungsbescheid erfolgt.

180) BÜHLER I S. 47; KÜHN § 97 AO Anm. 2
BÜHLER stützt seine Ansicht auf den Umstand, daß formelle und materielle Pflichten in der Mehrzahl der Fälle regelmäßig den Arbeitgeber treffen; dem Arbeitgeber obliege eine eigene materielle Schuld, die er unter Umständen auch wirtschaftlich zu tragen habe.
KÜHN hält den Arbeitnehmer deshalb nicht für den Steuerschuldner, weil er kein eigenes Rechtsmittel gegen die Vornahme des Steuerabzugs hat.

181) ARENS S. 618
ARENS hält den Arbeitgeber für den Hilfsschuldner, weil seine Zahlungspflicht im Unterschied zur Steuerschuld unselbständig, mit dieser verkoppelt und ihr hinsichtlich des Zwecks (Beendigung des Steuerschuldverhältnisses durch Zahlung) untergeordnet sei.
ROTTENBACHER (S. 127 ff) bezeichnet die Entrichtungspflicht des Arbeitgebers als Ersatzschuld, versteht darunter aber im wesentlichen dasselbe wie ARENS unter der Hilfsschuld.

182) HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 97 AO Anm. 14; RIEWALD § 97 AO Anm. 4 S. 464
Nach RIEWALD soll durch die Bezeichnung „Fremdschuldner" zum Ausdruck gebracht werden, daß es sich nicht um eine Haftung für fremde Steuerschulden (Nebenhaftung) handelt. Daß der Fremdschuldner Erstschuldner ist, wird damit belegt, daß der Steuerschuldner (Arbeitnehmer) nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen in Anspruch genommen werden kann.
Entsprechendes wird bei HÜBSCHMANN-v. WALLIS vorgetragen.

183) RFH 14, 208 (211); 11, 84; BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 289; HENSEL S. 71 Anm. 1 u. S. 101; CRISOLLI S. 242 f; BÜRGER S. 95
Zur Begründung wird (zB von BÜRGER) vorgetragen, die Entrichtungspflicht sei auf das Abgabenrechtsverhältnis bezogen und habe zum Endzweck die Zahlung an das Finanzamt. Ein anderer Inhalt komme ihr nicht zu, insbesondere könne keine Haftung (im Sinne einer Nebenhaftung) in sie hineininterpretiert werden.

Dem eindeutigen Wortlaut des § 38 Abs. 3 EStG (§ 46 Abs. 1 S. 1 u. 2 LStDV) zufolge ist zunächst daran festzuhalten, daß der Arbeitnehmer Lohnsteuerschuldner ist. Er verwirklicht in seiner Person das tatbestandsmäßige Erfordernis, Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit zu beziehen und bringt demgemäß die Steuerschuld zur Entstehung. An der Schuldnerschaft des Arbeitnehmers kann auch der Umstand nichts ändern, daß er nur in den in § 38 Abs. 3 S. 3 Ziff. 1—4 EStG (§ 46 Abs. 2 LStDV) vorgesehenen Fällen für seine Steuerschuld in Anspruch genommen werden kann. Das widerspricht zwar dem Regelfall, in dem ein Steuerschuldner auch jederzeit und ohne Einschränkung für seine Schuld einzustehen hat. Allein die Ausnahmestellung, in der sich der Arbeitnehmer hier befindet, rechtfertigt es aber noch nicht, ihn nicht als Steuerschuldner anzusehen.

Hinsichtlich der den Arbeitgeber treffenden Entrichtungspflicht, die in der Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer besteht, ist festzustellen, daß es sich hierbei nicht um eine Steuerhaftung handelt. Denn der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer nicht erst nach besonderer Inanspruchnahme durch das Finanzamt abzuführen. Er ist vielmehr gemäß § 41 Abs. 1 EStG (§ 41 LStDV) kraft Gesetzes zur Entrichtung der Lohnsteuer verpflichtet; eine besondere Inanspruchnahme erfolgt nur ausnahmsweise im Fall einer Lohnsteuernachforderung, § 46 Abs. 3 LStDV. Hinzu kommt, daß der Arbeitgeber nicht etwa gehalten ist, die Steuer aus eigenen Mitteln zu bezahlen. Die Abführungspflicht bezieht sich allein auf den vom Lohn des Arbeitnehmers einbehaltenen Betrag.[184]) Es ist allerdings der Fall denkbar, daß der Arbeitgeber mit eigenen Mitteln die Steuerschuld zu bezahlen hat. Das ist zum Beispiel möglich, wenn nach einer vorschriftsmäßigen Lohnkürzung der einbehaltene Betrag ohne Wissen des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber nicht an das Finanzamt abgeführt, sondern zweckwidrig verbraucht wird. Jedoch darf auch hier der Ausnahmefall nicht zu der Annahme führen, der Arbeitgeber habe mit eigenen Mitteln für die Steuerschuld seines Arbeitnehmers aufzukommen, wenn er die ihm kraft Gesetzes obliegende Entrichtungspflicht nicht ordnungsgemäß erfüllt.

---

184) Der Arbeitnehmer ist zwar in dem Augenblick, in dem die Steuer von dem an ihn auszuzahlenden Lohn abgezogen und einbehalten wird, rechtlich lediglich Forderungsberechtigter, nicht jedoch schon im Besitz der auszuzahlenden Lohnsumme. Daraus aber kann nicht gefolgert werden, daß im Zeitpunkt des Steuerabzugs der auszuzahlende Lohn noch zu den Mitteln des Arbeitgebers gehört, der Arbeitgeber bei Entrichtung also eine Steuerschuld aus eigenen Mitteln bezahlt. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise und unter Berücksichtigung des Forderungsrechts des Arbeitnehmers ist der auszuzahlende Lohn bereits als zu den Mitteln des Arbeitnehmers gehörig anzusehen.

Es mag im Rahmen dieser Untersuchung die getroffene Feststellung genügen, daß es sich bei der Verpflichtung des Arbeitgebers zur Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer nicht um eine Steuerhaftung handelt. Im übrigen ist aber der Auffassung beizupflichten, die in der Entrichtungspflicht des Arbeitgebers eine Leistungspflicht besonderer Art sieht, da diese Entrichtungspflicht weder als Steuerschuld noch als Steuerhaftung zu verstehen ist. Hinsichtlich der Bezeichnung, mit der der Arbeitgeber wegen seiner Einbehaltungs- und Abführungspflicht zu belegen ist, erscheint es unter Berücksichtigung des Gesetzeswortlauts angebracht, den Ausdruck „Entrichtungspflichtiger" zu verwenden. Damit wird der Inhalt der dem Arbeitgeber obliegenden Pflichten gekennzeichnet und gleichzeitig in materieller Hinsicht zum Ausdruck gebracht, daß der Arbeitgeber grundsätzlich nicht aus eigenen Mitteln auf die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers zu leisten hat.

Für Aufsichtsrat- und für Kapitalertragsteuer gilt, wie oben gesagt, das hier Ausgeführte entsprechend. Auch bei der Einbehaltung und Abführung der Aufsichtsrat- bzw. Kapitalertragsteuer handelt es sich nicht um eine Steuerhaftung.

§ 27. Die Fälle der §§ 7 Abs. 1 S. 2 VersStG, 7 Abs. 1 S. 2 BefStG

Von der Haftung für eine Steuer ist auch im Versicherungsteuergesetz (§ 7 Abs. 1 S. 2) und im Beförderungsteuergesetz (§ 7 Abs. 1 S. 2) die Rede.

I. Steuerschuldner der Versicherungsteuer ist gemäß § 7 Abs. 1 S. 1 VersStG der Versicherungsnehmer; für diese Steuer haftet der Versicherer, der die Steuer für Rechnung des Versicherungsnehmers zu entrichten hat (§ 7 Abs. 1 S. 2, 3 VersStG).

Auch hier jedoch ist kein Fall einer Steuerhaftung gegeben. Vielmehr muß der Versicherer als Steuerschuldner angesehen werden. Das entspricht einmal der tatsächlichen Lage, da der Versicherungsnehmer — abgesehen von dem wohl kaum jemals Bedeutung erlangenden Fall des § 7 Abs. 3 VersStG (§ 11 VersStDV) — weder zur Entrichtung der Steuer herangezogen werden kann noch in irgendwelche Beziehungen zur Finanzbehörde tritt. Für den Versicherungsnehmer stellt sich die Steuer allein als Teil des Versicherungsentgelts dar, was auch in § 7 Abs. 4 VersStG zum Ausdruck kommt. Daß nicht der Versicherungsnehmer, sondern der Versicherer Steuerschuldner ist, mag sich zum anderen aus § 5 Abs. 1 FeuerschStG ergeben, wo für die Feuerschutzsteuer ausdrücklich bestimmt ist, daß Steuerschuldner der Versicherer ist. Zwar ist Gegenstand der Feuerschutzsteuer die Entgegennahme von Versicherungsentgelten aus einer Feuerversicherung, während im Unterschied dazu bei der Versicherungsteuer die Zahlung des Versicherungsentgelts Steuergegenstand ist. Jedoch ist dieser Unterschied — wirtschaftlich gesehen — von geringer

Bedeutung, so daß der vergleichende Verweis auf § 5 Abs. 1 FeuerschStG gerechtfertigt erscheint. Wenn § 7 Abs. 1 S. 1 VersStG gleichwohl den Versicherungsnehmer zum Steuerschuldner erklärt, so mag das seinen Grund darin haben, daß durch Gesetz der Steuer t r ä g e r bestimmt werden sollte.

II. Für die Beförderungsteuer gilt entsprechendes. Auch hier ist in jedem Fall — nicht nur im Fall des § 7 Abs. 4 BefStG — nicht der zur Zahlung des Beförderungspreises Verpflichtete, sondern der Unternehmer als Steuerschuldner anzusehen.[185]) Es mag außerdem noch darauf hingewiesen werden, daß in den der Beförderungsteuer unterliegenden Fällen derjenige, der den Beförderungspreis gezahlt hat, nur selten bekannt sein wird und schon deshalb seine Inanspruchnahme als Steuerschuldner illusorisch ist.

III. Kapitel. Die Fälle der Sachhaftung und der Nebenhaftung als Steuerhaftungsfälle

§ 28. Die Sachhaftung nach den §§ 120 a, 121 Abgabenordnung

Steuerhaftungsfälle finden sich in der Abgabenordnung und in den Einzelgesetzen. Die Steuerhaftung als Sachhaftung ist allerdings auf die Fälle der §§ 120 a, 121 AO beschränkt,[186]) wobei jedoch für § 120 a AO noch durch ein Einzelgesetz bestimmt werden muß, welche öffentlichrechtliche Abgabe jeweils als öffentliche Last auf dem Grundbesitz ruht.[187])

§ 29. Allgemeines zu den Nebenhaftungsfällen

Häufiger als die Sachhaftung ist die Nebenhaftung. Nebenhaftungsfälle sind oftmals daran zu erkennen, daß im Gesetz gesagt ist, jemand hafte neben einem anderen für dessen Steuern.[188]) Diese Ausdrucksweise ist allerdings kein eindeutiger Hinweis auf einen Nebenhaftungsfall. So bestimmt zB § 5 Abs. 1 KapStDV, daß n e b e n dem Gläubiger der Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Entrichtung der Kapitalertragsteuer h a f t e t. Gleichwohl handelt es sich hier nicht um eine Nebenhaftung, sondern um eine Leistungspflicht besonderer Art.[189]) Wenn auf der anderen Seite im Gesetz

185) so auch BÜHLER I S. 47; RIEWALD § 97 AO Anm. 4 S. 464; ARENS S. 627

186) Soweit ersichtlich, besteht hier nur eine Ausnahme. Gemäß § 46 Abs. 9 BefStDV haften die beförderten Güter und die benutzten Kraftfahrzeuge für die Beförderungsteuer, wenn die Beförderung im Kraftfahrzeugverkehr durch a u s l ä n d i s c h e Unternehmen erfolgt.

187) Nach § 9 GrStG zB ruht die Grundsteuer als öffentliche Last auf dem Steuergegenstand; nach § 111 LAG ruhen die Abgabeschulden als einheitliche öffentliche Last auf dem Grundstück.

188) vgl. zB die §§ 109 Abs. 1, 116 AO

189) vgl. oben § 26

lediglich gesagt ist, es hafte jemand, so schließt das nicht aus, daß damit eine Nebenhaftung gemeint ist.[190])

Wegen der nicht einheitlichen und unbestimmten Ausdrucksweise des Gesetzes ergeben sich nicht nur Schwierigkeiten hinsichtlich der Herausarbeitung der Nebenhaftungstatbestände; es läßt sich auf den ersten Blick auch keine verbindliche Ordnung erkennen, der die einzelnen Tatbestände unterliegen. Es können jedoch drei Fallgruppen unterschieden werden, in die sich die einzelnen Nebenhaftungstatbestände einordnen lassen. Den Gegebenheiten entsprechend, an die die einzelnen Haftungstatbestände anknüpfen, kommen als Ordnungsgruppen in Betracht:

1. die Gruppe der Fälle, in denen bestimmte Personen „Gestaltungsaufträgen" nachzukommen haben;
2. die Gruppe der Fälle, in denen mehrere Personen im Verhältnis wirtschaftlicher Verbundenheit oder wirtschaftlicher Beteiligung zueinander stehen;
3. die Gruppe der Fälle, in denen eine Rechtsnachfolge vorliegt.[191])

Zu der ersten Gruppe gehören die Fälle der §§ 103 S. 2, 108 S. 2, 109, 111, 112, 117, 163 Abs. 3 S. 2 AO.

Zu der zweiten Gruppe sind die Fälle der §§ 113, 114, 115 AO, 8 GrStG, 10 Abs. 2, 16 Abs. 2 KVStG, 9 Abs. 2 WStG zu zählen.

Die Fälle der dritten Gruppe finden sich in den §§ 116 AO[192]), 15 Abs. 3, 5, 6 ErbStG.

Auf einige Fragen, die sich in Bezug auf die genannten Nebenhaftungsfälle stellen, soll im folgenden näher eingegangen werden.

§ 30. Einzelne Nebenhaftungsfälle

I. Die unter der ersten Gruppe zusammengefaßten Nebenhaftungsfälle lassen sich im Hinblick auf die von der Haftung betroffenen Personen weiter untergliedern, und zwar in die Fälle, in denen

a) die Vertretenen oder die diesen gleichgestellten Personen zur Haftung herangezogen werden (§§ 103 S. 2, 108 S. 2, 111 AO);
b) die Vertreter und die diesen gleichgestellten Personen der Haftung unterliegen (§§ 109, 112 AO);
c) aufgrund eines besonderen Gestaltungsauftrags eine Haftung vorgesehen ist (§§ 117, 163 Abs. 3 S. 2 AO).

---

190) So handelt es sich zB im Falle des § 111 Abs. 1 AO um eine Nebenhaftung, obwohl das Wort „neben" nicht gebraucht wird.

191) Diese Gruppierung erfolgt im wesentlichen im Anschluß an BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 375 f.

192) Im Zusammenhang mit § 116 AO sind die §§ 419 BGB, 25 HGB zu beachten.

Die wohl größte Bedeutung kommt bei den genannten Vorschriften den §§ 103, 109 AO zu.

Die den Vertreter nach § 103 S. 1 AO treffenden Pflichten werden verschiedentlich mit dem Ausdruck „Haftung" belegt.[193]) Damit soll aber nicht gesagt werden, daß diese Pflichten eine Haftung im Sinne einer Nebenhaftung ausmachen; vielmehr ist nur gemeint, daß den Vertreter die umfassende Verpflichtung trifft, sämtlichen dem Vertretenen für das Besteuerungsverfahren obliegenden Pflichten nachzukommen, seien diese formellen oder materiellen Inhalts. Da § 103 S. 1 AO nur Pflichten betrifft, die ursprünglich von dem Vertretenen wahrzunehmen waren, infolge des Vertretungsverhältnisses dann aber auf einen anderen übergegangen sind, empfiehlt es sich, diese Pflichten als Geschäftsführungspflichten zu bezeichnen und nicht den nicht eindeutigen Ausdruck „Haftung" zu verwenden, der nur Verwirrung zu stiften geeignet ist.

Die in § 103 S. 2 AO statuierte Haftung des Vertretenen[194]) bezieht sich auf Zwangsgeldstrafen, Sicherungsgelder und Zwangsmittelkosten. Damit entspricht diese Haftung zwar nicht dem Begriffserfordernis, daß für eine Steuerschuld aufzukommen ist; alle anderen Begriffsmerkmale finden sich aber bei der Haftung nach § 103 S. 2 AO wieder, so daß die im Fall des § 103 S. 2 AO zu erbringenden Leistungen ausnahmsweise einer Steuerschuld gleichzustellen sind und ein Steuerhaftungsfall vorliegt.[195]) Das erscheint auch nach dem Wortlaut des § 103 S. 2 AO („. . . haften neben . . .") gerechtfertigt, wobei allerdings nochmals darauf hingewiesen werden muß, daß diese Ausdrucksweise kein unbedingtes Indiz für das Vorliegen einer Nebenhaftung ist.

---

193) BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 275; BÜHLER I S. 153; PENDELE S. 86; KNAUERHASE S. 3.
BÜHLER und STRICKRODT sprechen zB im Falle des § 103 S. 1 AO von einer Haftung des Vertreters, die sich auf fremde Mittel (die des Vertretenen) beziehe. Damit wird zwar nicht der Ausdruck „Nebenhaftung" gebraucht, jedoch ist schon die Verwendung nur des Ausdrucks „Haftung" geeignet, die Vorstellung zu erwecken, auch bei § 103 S. 1 AO handele es sich um eine Nebenhaftung.

194) Die Haftung nach § 103 S. 2 AO kann auch die Personen der §§ 104, 105 AO treffen.
Nach HÜBSCHMANN-SPITALER (§ 103 AO Anm. 4) soll es sich bei der Haftung nach § 103 S. 2 AO um eine echte Haftung des Vertreters handeln. Es dürfte jedoch anzunehmen sein, daß dem ein Versehen zugrundeliegt, da im Gesetz ausdrücklich vom Vertretenen die Rede ist.

195) so zB auch KÜHN § 103 AO Anm. 3; RIEWALD § 103 AO Anm. 5 S. 485; EHLERS S. 225

Die Vorschrift des § 109 Abs. 1 AO, nach der Vertreter und diesen gleichstehende, in den §§ 103 bis 108 AO benannte Personen[196]) zu Nebenschuldnern werden können, ist Schadensersatzbestimmungen nachgebildet;[197]) wer s c h u l d h a f t[198]) seine ihm nach den §§ 103 bis 108 AO obliegenden P f l i c h t e n v e r l e t z t, kann insoweit in Anspruch genommen werden, als dadurch — in kausalem Zusammenhang — Steueransprüche verkürzt, bzw. Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht gewährt worden sind. Es ist jedoch nicht gerechtfertigt, aufgrund der Parallelität zu einem Schadensersatzanspruch den Anspruch aus § 109 Abs. 1 AO nicht als Nebenhaftungsanspruch anzusehen.[199]) Denn der Tatbestand des § 109 Abs. 1 AO genügt sämtlichen für den Begriff der Steuerhaftung aufgestellten Merkmalen; es liegt ein Fall der Nebenhaftung vor. Im übrigen würde gegen die Annahme, bei § 109 Abs. 1 AO handele es sich um einen reinen Schadensersatzanspruch und nicht um einen Nebenhaftungsanspruch mit schadensersatzrechtlichem Charakter, der Umstand sprechen, daß im Fall des § 109 Abs. 1 AO nur der Betrag zu ersetzen ist, um den die Steuer verkürzt worden ist, nicht aber ein jeglicher Schaden. So erstreckt sich die Nebenhaftung nach § 109 Abs. 1 AO zB nicht auf Säumniszuschläge,[200]) was der Fall sein müßte, wenn ein echter Schadensersatzanspruch vorläge.

Über die Haftung nach § 109 Abs. 1 AO hinaus kann sich für Vertreter wie überhaupt für einen Dritten, der für einen Steuerpflichtigen tätig wird, eine Haftung aus § 112 AO ergeben. Auf den Steuerschuldner selbst findet § 112 AO keine Anwendung.[201]) Es wäre auch

---

196) Die in den §§ 107, 107 a AO genannten Personen fallen nicht unbedingt unter § 109 Abs. 1 AO. Nur wenn sie i. S. der §§ 103—106, 108 AO tätig werden, ist § 109 Abs. 1 AO auf sie anwendbar, was vornehmlich dann der Fall sein wird, wenn Mittel des Steuerhauptschuldners ihrer Verwaltung unterstehen.

197) vgl. zB RIEWALD § 109 AO Anm. 1 S. 512; BECKER § 90 AO Anm. 3; MÜNSTERMANN S. 305; MATTERN, Haftung S. 434
In § 109 Abs. 2 AO wird in Bezug auf Rechtsanwälte geradezu der Ausdruck „schadensersatzpflichtig" gebraucht.

198) Schuldhaft i. S. von § 109 Abs. 1 AO ist eine Pflichtverletzung nur, wenn es sich um ein substantiiertes Verschulden handelt, BFH U. v. 25. 6. 1953 in DStR 1954, 229; vgl. auch MATTERN, Haftung S. 434.

199) So aber EHLERS (S. 226), der der Ansicht ist, im Falle des § 109 AO handele es sich lediglich um eine besondere Ausgestaltung der Schadensersatzpflicht und nicht um eine allgemeine Haftung i. S. einer Steuerhaftung.

200) BFH U. v. 9. 12. 1955 in BStBl 1956 III S. 66; anders noch BFH U. v. 25. 6. 1953 in DStR 1954, 229; vgl. auch HÜBSCHMANN-SPITALER § 109 AO Anm. 6

201) KÜHN § 112 AO Anm. 3; REINHARDT S. 637 f

wenig sinnvoll, den Steuerschuldner, der eine Steuerhinterziehung begeht, nach § 112 AO wegen des hinterzogenen Betrages zu belangen, da er schon in seiner Eigenschaft als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden kann. Gleichwohl ließe sich dem Wortlaut des § 112 AO („. . . haftet, auch wenn er nicht Steuerschuldner ist . . .") entnehmen, daß § 112 AO auch den Steuerschuldner betrifft. Mit dieser Formulierung soll jedoch nur gesagt werden, daß nicht erst seitens der Finanzbehörde ausdrücklich festgestellt werden muß, daß der nach § 112 AO in Anspruch zu nehmende Hinterzieher nicht Steuerschuldner ist. Eine solche Feststellung war nach älterer Fassung des § 112 AO[202]) notwendig.

Sofern eine Steuerhinterziehung oder eine fahrlässige Steuerverkürzung von einer der in den §§ 103 bis 108 AO genannten Personen begangen worden ist, sieht § 111 Abs. 1 AO auch die Haftung der von ihr Vertretenen vor. Da die Vertretenen des § 111 Abs. 1 AO aber Steuerhauptschuldner sind[203]) und als solche ohnehin für den Betrag, für den gehaftet werden soll, aufzukommen haben, scheint die Vorschrift des § 111 Abs. 1 AO überflüssig zu sein. Es ist ihr aber doch Bedeutung beizumessen. Nicht gefolgt werden kann allerdings der Meinung, die die Bedeutung des § 111 Abs. 1 AO darin sieht, daß zufolge der Haftung auch das Vermögen des Vertretenen, das sich in seiner Hand befindet und nicht von einem Vertreter verwaltet wird, für die hinterzogene Steuer in Anspruch genommen werden kann.[204]) Es ist nämlich nicht vorgesehen, daß im Fall des § 111 Abs. 1 AO zunächst auf das unter Verwaltung stehende Vermögen zurückzugreifen ist. Vielmehr bezieht sich die Haftung auf die Person des Vertretenen, was von vornherein bedeutet, daß der Vertretene mit seinem gesamten Vermögen für den verkürzten Steuerbetrag einzustehen hat.

Bedeutung kommt der Bestimmung des § 111 Abs. 1 AO aber in anderer Hinsicht zu. Nach dem dem § 111 Abs. 1 AO zugrundeliegenden Gedanken ist das den Vertreter bei einer Steuerhinterziehung treffende Verschulden dem Vertretenen zuzurechnen. Damit wird der Vertretene zwar nicht hinsichtlich der steuerstrafrechtlichen

---

202) In § 112 RAO 1931 hatte es noch geheißen: „. . . haftet, soweit er nicht Steuerschuldner ist . . .".

203) vgl. zB BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 276; BÜHLER I S. 155 f; KÜHN § 111 AO Anm. 1

204) BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 276; KÜHN § 111 AO Anm. 1

Seite, wohl aber hinsichtlich der Rechtsfolgen, die sich aus der Hinterziehung für den Steueranspruch ergeben, dem Vertreter gleichgestellt. Infolgedessen läuft die zehnjährige Verjährungsfrist nach § 144 S. 1 AO auch gegen den Vertretenen.[205])

II. Bei den unter der zweiten Ordnungsgruppe zusammengefaßten Nebenhaftungsfällen[206]) finden sich in den §§ 113, 114, 115 AO, 8 Ziff. 2 GrStG Besonderheiten, denen näher nachgegangen werden soll.

Für § 113 AO ist zunächst festzustellen, daß Gesellschafter und Mitglieder nicht nur für die Steuerschulden ihrer Gesellschaft, ihres Vereins oder ihrer Genossenschaft aufzukommen haben, sondern zufolge der sinngemäßen Anwendung der jeweils in Betracht kommenden bürgerlichrechtlichen Heranziehungsvorschriften auch für etwaige Ungehorsamsfolgen, Säumniszuschläge usw. einzustehen haben.[207]) Es kann sich also eine über die Verpflichtung zur Zahlung der Steuerschuld hinausgehende Zahlungsverpflichtung ergeben. Insoweit besteht im Fall des § 113 AO eine Ausnahme von dem grundsätzlich für die Steuerhaftung aufgestellten begrifflichen Erfordernis, daß sich die Zahlungspflicht auf die Steuerschuld eines Dritten beziehen muß, wenn ein Steuerhaftungsfall gegeben sein soll. Da jedoch der wesentliche Inhalt der sich aus § 113 AO ergebenden Verpflichtung die Zahlung auf die Steuerschuld ist, muß angenommen werden, daß es sich trotz der Einbeziehung auch anderer materieller Verpflichtungen bei § 113 AO um eine Steuerhaftung handelt. Das ist jedenfalls sicherlich der Fall, soweit die Steuerschuld des Hauptschuldners in Betracht kommt. Soweit es sich um andere Forderungen an den Hauptschuldner handelt, ist deren Gleichstellung mit der Steuerschuld möglich, da § 113 AO durch den Verweis auf bürgerlichrechtliche Bestimmungen — ohne deren Anwendung nur auf die Steuerschuld anzuordnen — bezweckt, für das Steuerrecht nicht eine dem bürgerlichen Recht gegenüber abgeschwächte Einstandspflicht zu schaffen. Es werden also über die bürgerlichrechtlichen Heranziehungsvorschriften andere als Steuerhauptansprüche diesen gleichgestellt.

Es mag jedoch im Hinblick auf die Entstehung der sich über § 113 AO

---

205) so auch BARSKE, Reichsabgabenordnung S. 58
Entsprechendes gilt für den Geschäftsherrn oder den Haushaltungsvorstand bei Steuerhinterziehungen oder fahrlässigen Steuerverkürzungen der in § 111 Abs. 2 AO genannten Personen, wobei allerdings zu berücksichtigen ist, daß nach § 111 Abs. 2 AO eine Exkulpationsmöglichkeit besteht.

206) §§ 113, 114, 115 AO, 8 GrStG, 10 Abs. 2, 16 Abs. 2 KVStG, 9 Abs. 2 WStG

207) vgl. zB KOTTER, Haftung S. 662; SCHNEIDER StLex 2, 109—121, 21

ergebenden Verpflichtung zweifelhaft erscheinen, ob es sich bei dieser Verpflichtung um eine Nebenhaftung handelt. Denn infolge des in § 113 AO enthaltenen Verweises auf bürgerlichrechtliche Heranziehungsvorschriften kann eine Verpflichtung immer nur dann entstehen, wenn im einzelnen die Voraussetzungen dafür nach bürgerlichem Recht gegeben sind. Demnach scheint es an dem maßgebenden begrifflichen Erfordernis zu fehlen, daß ein bestimmter steuerrechtlicher Haftungstatbestand verwirklicht sein muß, damit die Nebenhaftung als öffentlichrechtliche Verpflichtung zur Entstehung gelangen kann. Durch § 113 AO werden jedoch die jeweils im Einzelfall in Frage kommenden bürgerlichrechtlichen Heranziehungsvorschriften in das Steuerrecht einbezogen, so daß sie insofern für den Einzelfall als steuerrechtliche Haftungstatbestände anzusehen sind.[208])

Auf eine im Zusammenhang mit § 113 AO oft erörterte Streitfrage mag noch hingewiesen werden, ohne daß im Rahmen dieser Untersuchung geprüft werden soll, wie diese Frage zu beantworten ist. Die streitige Frage betrifft die Haftung des Kommanditisten für die Gewerbesteuer der Kommanditgesellschaft. Während der Bundesfinanzhof der Ansicht ist, der Kommanditist hafte für die Gewerbesteuer der Kommanditgesellschaft ohne Rücksicht auf die Höhe seiner Einlage,[209]) wird im Schrifttum — zum Teil auch in der Rechtsprechung —[210]) überwiegend die Meinung vertreten, die Haftung des Kommanditisten bestimme sich über § 113 AO nach § 171 Abs. 1 HGB, so daß nach Leistung der Einlage die Inanspruchnahme des Kommanditisten nicht mehr möglich sei.[211])

Bei der Nebenhaftung nach den §§ 114[212]), 115 Abs. 1 AO erfährt die Verpflichtung des Nebenschuldners insoweit eine Einschränkung, als sie sich nur auf betriebsbedingte Steuern[213]) bezieht. Für § 115 Abs. 1 AO ist darüber hinaus noch eine weitere Einschränkung vorgesehen. Der Nebenschuldner haftet zwar persönlich, seine Einstandspflicht ist aber gegenständlich auf die dem Gewerbeunternehmen die-

---

208) vgl. zu der Frage der sinngemäßen Anwendung bürgerlichrechtlicher Vorschriften im Rahmen des § 113 AO HÜBSCHMANN-SPITALER § 113 AO Anm. 4; KÜHN § 113 AO Anm. 3

209) BFH U. v. 2. 8. 1955 in BStBl 1955 III S. 294

210) LVG Düsseldorf U. v. 26. 2. 1954 in DStR 1954, 550

211) vgl. zB BÜHLER I S. 180; FR. KLEIN, Steuerwesen S. 5; RÖTTENBACHER S. 90

212) vgl. zu dem Begriff der Organgesellschaft § 17 UStDB

213) Betriebsbedingt sind solche Steuern, die notwendig an den Betrieb eines Unternehmens anknüpfen, so insbesondere: Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern aller Art bei Herstellungsbetrieben, Versicherungsteuer bei einem Versicherungsunternehmen, Beförderungsteuer bei einem Beförderungsunternehmen.

nenden Gegenstände beschränkt.[214]) Nicht die Gegenstände als solche unterliegen — ohne Rücksicht auf die Eigentumsverhältnisse — dem Zugriffsrecht des Finanzamtes, sondern der Eigentümer (Nebenschuldner) haftet mit ihnen.[215]) Der Unterschied zu einer dinglichen Haftung (wie sie in § 120a AO vorgesehen ist) zeigt sich dann, wenn der Eigentümer nicht Angehöriger des Unternehmers oder wesentlich Beteiligter im Sinne des § 115 Abs. 2 AO ist: in diesem Falle würde bei einer dinglichen Haftung in den dem Unternehmen dienenden Gegenstand wirksam vollstreckt werden können; da es sich aber um eine persönliche Haftung handelt und die Voraussetzungen dieser Haftung nicht vorliegen, könnte der Eigentümer bei einer gleichwohl erfolgenden Zwangsvollstreckung nach § 328 AO (§ 60 BeitrO) Drittwiderspruchsklage erheben. Dem Nebenschuldner des § 115 Abs. 1 AO hingegen steht dieser Rechtsbehelf nicht zu. Er könnte allenfalls nach den §§ 59, 60 BeitrO (§§ 237, 243 bis 258, 303 bis 305 AO) gegen eine Vollstreckungsmaßnahme vorgehen. Als Vollstreckungsschuldner könnte er auch, um sich gegen die Pfändung der Gegenstände zu schützen, die Steuerschuld des Hauptschuldners insoweit bezahlen, als er — dem Wert der Gegenstände entsprechend — selbst zur Zahlung verpflichtet ist (§ 345 AO).

In § 8 Ziff. 2 GrStG findet sich in Bezug auf die Höhe der Einstandspflicht eine dem § 115 Abs. 1 AO ähnliche Regelung. Nach § 8 Ziff. 2 GrStG kann den Nebenschuldner nur die Verpflichtung zur Zahlung des Teils der Steuerschuld des Hauptschuldners treffen, der auf Betriebsmittel oder Gebäude entfällt, deren Eigentümer der Nebenschuldner ist.

Die Nebenhaftungsfälle der §§ 10 Abs. 2, 16 Abs. 2 KVStG, 9 Abs. 2 WStG weisen rechtlich keine besonderen Schwierigkeiten auf, so daß sich ihre Besprechung erübrigt.

III. Von den Nebenhaftungsfällen der dritten Ordnungsgruppe (§§ 116 AO, 15 Abs. 3, 5, 6 ErbStG) kommt der Vorschrift des § 116 AO besondere Bedeutung zu. Bei der Einzelrechtsnachfolge nach § 116 Abs. 1 AO ist hinsichtlich der Verpflichtung des erwerbenden Nebenschuldners der Fall des § 116 Abs. 1 Ziff. 1 AO von dem des § 116 Abs. 1 Ziff. 2 AO zu unterscheiden. Wie in den Fällen der §§ 114, 115 Abs. 1 AO ist auch nach § 116 Abs. 1 Ziff. 1 AO die Einstandspflicht des Erwerbers nur auf betriebsbedingte Steuern bezogen. Als

214) HÜBSCHMANN-SPITALER Erläuterungen zu § 115 AO; KÜHN § 115 AO Anm. 1

215) Wie die dem Unternehmer gehörigen dem Betrieb dienenden Gegenstände nicht einer dinglichen Haftung unterliegen, sind auch die einem Dritten im Sinne des § 115 AO gehörenden Gegenstände nicht einer dinglichen Haftung unterworfen; beide — Unternehmer und Dritter — sind persönlich verpflichtet.

weitere Einschränkung ist vorgesehen, daß der Erwerber als Nebenschuldner nur für solche Steuerschulden aufzukommen hat, die innerhalb einer bestimmten Frist beim Hauptschuldner entstanden sind. In § 116 Abs. 1 Ziff. 2 AO[216]) wird unter Beibehaltung der Frist des Absatzes 1 Ziff. 1 die Einstandspflicht des Erwerbers auf Steuern ausgedehnt, die im Wege des Steuerabzugverfahrens zu entrichten sind.[217]) Während der Erwerber nach § 116 Abs. 1 AO als Nebenschuldner also verpflichtet sein kann, betriebsbedingte Steuerschulden und noch geschuldete Steuerabzugsbeträge des Hauptschuldners zu bezahlen, kann sich seine Verpflichtung unter den Voraussetzungen des § 116 Abs. 2 S. 1 AO auch auf noch nicht beglichene Grundsteuerschulden erstrecken. Es ist dem Erwerber in keinem dieser Fälle möglich, sich aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung mit dem Veräußerer der Finanzbehörde gegenüber seiner Verpflichtung zu entziehen.[218])

Selbst die Unkenntnis hinsichtlich der Steuerschulden seines Vorgängers befreit den Erwerber nicht von seiner Nebenhaftung.[219]) Maßgebend für seine Einstandspflicht ist eben allein die Verwirklichung des Haftungstatbestandes.

Den Nebenhaftungsfällen des Erbschaftsteuergesetzes (§ 15 Abs. 3, 5, 6) ist eigentümlich, daß die Einstandspflicht des Nebenschuldners jeweils von vornherein auf einen bestimmten Betrag beschränkt ist.[220]) So ist beispielsweise im Fall des § 15 Abs. 3 ErbStG ein Erbe als Nebenschuldner nur gehalten, auf die Erbschaftsteuer Zahlungen bis zu einer Höhe zu leisten, die dem Wert dessen entspricht, was er aus der Erbschaft empfangen hat. Diese Eigentümlichkeit der Verpflichtungsbeschränkung läßt sich daraus erklären, daß Gegenstand der Erbschaftsteuer — von Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen einmal abgesehen — der Erwerb von Todes wegen ist

---

216) Es erscheint abwegig, § 116 Abs. 1 Ziff. 2 AO daraufhin zu überprüfen, ob ein Verstoß gegen Art. 14 GG vorliegt. Eine solche Untersuchung ist aber von MATTERN (Haftung S. 467) angestellt worden, allerdings mit verneinendem Ergebnis.

217) Es gehören dazu die Lohnsteuer, die Kapitalertragsteuer und die Aufsichtsratsteuer.

218) vgl. zB VG Berlin U. v. 26. 3. 1954 in DStR 1954, 542; BIEDERMANN S. 307

Eine derartige, die Einstandspflicht ausschließende Vereinbarung zwischen Veräußerer und Erwerber hat nur im Innenverhältnis Bedeutung.

219) FG Schleswig-Holstein U. v. 23. 2. 1956 EFG 1956, 185; BARSKE, Zur Haftung S. 62; KOTTER, Betriebsübereignung S. 503

220) Eine solche der Höhe nach begrenzte Einstandspflicht findet sich auch — wie schon gesagt — in den §§ 115 Abs. 1 AO, 8 Ziff. 2 GrStG.

(§ 1 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG). Die Erbschaftsteuer lastet auf dem Vermögen des Erblassers, wenn sie auch von diesem persönlich nicht mehr zu tragen ist. Dementsprechend ist es folgerichtig, wenn eine über den Wert des aus der Erbschaft Empfangenen hinausgehende Einstandspflicht eines Erben nicht vorgesehen ist.

Zweiter Abschnitt

Die Auswirkungen der Unterscheidung zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung

I. Kapitel. § 31. Die Auswirkungen bei der Entstehung

Nachdem untersucht worden ist, welche steuerrechtlichen Vorschriften nach der für die Steuerhaftung aufgestellten Begriffsbestimmung als Steuerhaftungstatbestände anzusehen sind, bleibt festzustellen, ob und wie sich die Unterscheidung zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung auswirkt.

Bei der Herausarbeitung der Merkmale, die für den Begriff „Steuerhaftung" bestimmend sind, hat sich bereits gezeigt, daß hinsichtlich der Entstehung der Steuerhaftung ein Unterschied zur Steuerschuld besteht: bevor die Steuerhaftung entsteht, muß zunächst die Steuerschuld entstanden sein;[221]) für die Entstehung der Steuerschuld ist das vorherige Bestehen einer materiellen Verpflichtung nicht Voraussetzung. Dieser Unterschied ist aber von verhältnismäßig unwesentlicher Bedeutung.

II. Kapitel. Die Auswirkungen auf der Rechtsfolgeseite

§ 32. Die Ansichten über Unterschied und Verhältnis zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung

Wenn überhaupt, so kann sich eine wesentliche Auswirkung der Unterscheidung Steuerschuld — Steuerhaftung nur an den Rechtsfolgen zeigen, denen Hauptschuldner bzw. Nebenschuldner ausgesetzt sind. Aber auch auf der Rechtsfolgeseite mag es im Hinblick auf § 97 Abs. 2 AO und § 7 StAnpG fraglich erscheinen, ob ein Unterschied zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung besteht. Nach § 97 Abs. 2 AO nämlich gelten auch für den Nebenschuldner sinngemäß die sich auf den Hauptschuldner[222]) beziehenden steuerrechtlichen Vorschriften; nach § 7 Abs. 1 StAnpG sind Hauptschuldner und Nebenschuldner Gesamtschuldner mit der Maßgabe, daß jeder von beiden die ganze Leistung schuldet und es dem Finanzamt überlassen ist, an wen von beiden es sich halten will (§ 7 Abs. 3 S. 2, 3 StAnpG). Damit werden Hauptschuldner und Nebenschuldner — jedenfalls dem ersten Anschein nach — einander gleichgestellt. Trotzdem aber wird nicht bezweifelt, daß ein Unterschied zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung (und dementsprechend zwischen Hauptschuldner und Neben-

---

221) vgl. oben § 22

222) In § 97 Abs. 2 AO ist zwar nicht von dem Hauptschuldner die Rede, jedoch ist dieser mit dem Ausdruck „Steuerpflichtiger" gemeint.

schuldner) besteht.[223]) Allerdings findet die Frage, was für ein Unterschied das ist, keine einmütige Beantwortung. Es werden insbesondere folgende Ansichten vertreten:

1. der Unterschied besteht darin, daß die Steuer nicht endgültig auf dem Nebenschuldner ruht;[224])
2. der Unterschied besteht darin, „. . . daß der Leistungsverpflichtete in dem einen Falle auf Grund eigener Verwirklichung des Steuertatbestandes, in dem anderen Falle auf Grund der Verwirklichung eines haftpflichtig machenden Tatbestandes eine Steuerschuld zu entrichten hat";[225])
3. der Unterschied besteht darin, daß der Hauptschuldner Selbstschuldner ist, während der Nebenschuldner für die Steuerschuld eines anderen einzustehen hat;[226])
4. der Unterschied besteht darin, daß die Geltendmachung der Steuerschuld gegenüber dem Hauptschuldner erfolgen muß, während die Inanspruchnahme des Nebenschuldners in das Ermessen des Finanzamtes gestellt ist.[227])

Wie die Frage nach dem Unterschied zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung findet auch die Frage, in welchem Verhältnis Schuld und Haftung zueinander stehen, keine einmütige Beantwortung. Es finden sich hier folgende Ansichten, die sich allerdings zum Teil mit den Auffassungen, die bezüglich des Unterschieds zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung bestehen, überschneiden:

1. die Steuerhaftung ist subsidiär,[228]) was besagen soll, daß von der Haftung erst Gebrauch gemacht werden kann, wenn alle anderen Möglichkeiten zur Befriedigung des Steueranspruchs ausgeschöpft sind;

---

223) vgl. zB HENSEL S. 72; CRISOLLI S. 123; v. PISTORIUS S. 124; RIEWALD § 97 AO Anm. 3 S. 461; PFAFF Sp. 771 f; BRÖNNER S. 344

224) BALL S. 57

225) CRISOLLI S. 123
Das sei deshalb der einzige Unterschied, weil die steuerrechtliche Haftung ihrem Wesen nach keine Haftung für eine fremde Verbindlichkeit, sondern eigene Leistungspflicht sei.

226) PENDELE S. 85; v. PISTORIUS S. 124
PENDELE sieht darin den begrifflichen Unterschied zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung. Nach v. PISTORIUS ist dieses im Tatsächlichen ein kleiner Unterschied, der Haftende werde im Grunde ebenso behandelt wie der Steuerschuldner.

227) HENSEL S. 72; BRÖNNER S. 344; ROTTENBACHER S. 171
HENSEL ist im übrigen der Ansicht, daß zufolge der rechtlichen Ausgestaltung durch die AO das Verhältnis zwischen Haupt- und Nebenschuldner völlig verwischt sei; BRÖNNER spricht von einer weitgehenden Übereinstimmung zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung.

228) BÜRGER S. 101

2. die Steuerhaftung ist der Steuerschuld nachgeordnet,[229]) d. h. zunächst hat sich die Finanzbehörde an den Hauptschuldner zu halten, erst dann kann sie sich — im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens — an den Nebenschuldner halten;[230])
3. die Steuerhaftung ist sekundär, nicht schlechthin subsidiär;[231])
4. die Steuerhaftung ist akzessorisch zur Steuerschuld,[232]) und zwar akzessorisch
   a) im Sinne einer Sicherung der Steuerschuld[233])
   b) im Sinne einer zusätzlichen Verpflichtung[234])
   c) im Sinne einer Abhängigkeit nur hinsichtlich der Entstehung;[235])
5. die Steuerhaftung ist der Steuerschuld koordiniert.[236])

Wie unter anderem schon daraus zu entnehmen war, daß eine verbindliche Definition für den Begriff „Steuerhaftung" fehlt, läßt sich auch an der Skala der angeführten unterschiedlichen Ansichten über Verhältnis und Unterschied zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung ersehen, welche Unsicherheit besteht, wenn nach den Beziehungen zwischen den beiden Rechtsinstituten gefragt wird. Es soll daher versucht werden, anhand einer Gegenüberstellung der Rechtsfolgen, die sich für den Steuerpflichtigen einmal aus seiner Eigenschaft als Hauptschuldner und zum anderen aus seiner Stellung als Nebenschuldner ergeben, eine Antwort auf die Frage nach Unterschied und Verhältnis zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung zu geben.

---

229) ARENS S. 577
ARENS (s. auch S. 589) verweist in diesem Zusammenhang auf die Ähnlichkeit der Steuerhaftung mit der Bürgschaft nach BGB; vgl. hierzu auch GERICKE S. 467.

230) Es besteht hier eine gewisse Ähnlichkeit zu der Ansicht unter 1); allerdings wird auf die Ermessenstätigkeit des Finanzamtes bei der Inanspruchnahme des Nebenschuldners hingewiesen.

231) BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 377; SCHRANIL S. 169; vgl. auch BÜHLER I S. 227: „Die 'bloße Haftung' ist der Entstehung und dem Inhalt nach etwas irgendwie Sekundäres . . ."
Bei BÜHLER-STRICKRODT wird das Sekundäre der Steuerhaftung daraus hergeleitet, daß die Inanspruchnahme des Nebenschuldners in das Ermessen der Finanzbehörde gestellt ist und nicht schon nach dem Legalitätsprinzip gefordert werden könne. Nach ARENS ist die Haftung sekundär, weil mit ihr bezweckt sei, Erfüllung der (primären) Schuld zu erzielen.

232) HENSEL S. 71; CRISOLLI S. 124; HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 97 AO Anm. 7; PENDELE S. 85; RÜMELIN S. 199; GEORG F 177; RÖTTENBACHER S. 33 f

233) CRISOLLI S. 124; RÖTTENBACHER S. 33 f

234) HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 97 AO Anm. 7; PENDELE S. 85; RÜMELIN S. 199

235) GEORG F 177

236) SPERLING S. 72

§ 33. Inhalt und Umfang der Steuerhaftung

Die Steuerhaftung bezieht sich immer auf eine Steuerschuld. Im Fall der Nebenhaftung ist die Steuerschuld eines Dritten zu bezahlen, im Fall der Sachhaftung ist eine Sache wegen eines Steueranspruchs, der sich gegen den Eigentümer der Sache oder gegen einen Dritten richtet, dem Zugriffsrecht der Finanzbehörde ausgesetzt. Steuerhauptanspruch und Steuernebenanspruch zielen auf ein und dieselbe Leistung: die Steuer. Bei der Sachhaftung ist das nicht anders, nur wird der Steueranspruch hier im Wege der Verwertung einer Sache befriedigt. Es ist daher zunächst richtig, wenn gesagt wird, der Inhalt der Steuerhaftung bestimme sich nach dem Inhalt der Steuerschuld,[237]) was bedeuten soll, daß beide Verpflichtungen die Bezahlung einer bestimmten Steuer betreffen: Leistungsgegenstand ist zum Beispiel die Einkommensteuer. Jedoch ist dieser Leistungsgegenstand einmal eine eigene, das andere Mal eine fremde Steuer. Der Hauptschuldner muß beispielsweise 1 000,— DM Einkommensteuer bezahlen, der Nebenschuldner muß dann ebenfalls 1 000,— DM bezahlen, jedoch nicht eigene, sondern fremde Einkommensteuer. Wenn sich also auch der Inhalt der Steuerhaftung nach dem Inhalt der Steuerschuld bestimmt, so ist damit noch nicht gesagt, daß sich die Steuerhaftung nach Bestand und Umfang an der Steuerschuld orientiert.[238]) Der U m f a n g der Steuerhaftung bestimmt sich allerdings grundsätzlich nach dem Umfang der Steuerschuld, wenn nicht gesetzlich etwas anderes vorgesehen ist. Ausnahmen enthalten zum Beispiel die §§ 115 Abs. 1 AO, 15 Abs. 5, 6 ErbStG, indem sie die Höhe der Einstandspflicht des Nebenschuldners begrenzen.[239]) Hinsichtlich des B e s t e h e n s der Steuerhaftung wird aber noch zu zeigen sein, daß mit dem Erlöschen der Steuerschuld nicht auch unbedingt die Steuerhaftung ihr Ende findet.

§ 34. Die Inanspruchnahme des Nebenschuldners im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses

I. Die Geltendmachung der Steuerhaftung erfordert in formeller Hinsicht zunächst den Erlaß und die Zustellung eines Haftungsbescheids an denjenigen, der in Anspruch genommen werden soll.[240]) Der Nebenschuldner, der zur Erfüllung der Steuerschuld eines anderen angehalten werden soll und in aller Regel nichts davon wissen wird, daß und in welcher Höhe sich ein Haftungsanspruch gegen ihn richtet, befindet sich hier in einer anderen Lage als der Hauptschuldner.

---

237) vgl. zB MERK S. 79; RÜMELIN S. 199; ILLCHMANN S. 345

238) so aber zB GOETZELER S. 236 und ARENS S. 575 f

239) vgl. oben § 30 II und III

240) vgl. oben § 22 und Anm. 164)

Dessen Zahlungspflicht tritt in vielen Fällen ein, ohne daß es einer besonderen Geltendmachung des Steueranspruchs bedarf. Sofern nämlich die Steuerschuld unabhängig von weiteren Erfordernissen mit ihrer Entstehung oder kraft Gesetzes zu einem bestimmten Zeitpunkt nach ihrer Entstehung fällig wird, ist sie ohne Rücksicht auf eine evtl. noch mögliche Festsetzung auch zu begleichen. So ist zum Beispiel die Biersteuerschuld bis zum 15. des zweiten Monats zu entrichten, der auf den Monat folgt, in dem die Steuerschuld entstanden ist, § 2 Abs. 1 BierStG; wenn Vorauszahlungen zu leisten sind, ist deren Fälligkeit jeweils im einzelnen bestimmt, s. zB §§ 35 EStG, 13 UStG. Nur in den Fällen, in denen es zu einem Veranlagungsverfahren kommt und die Steuerschuld erst aufgrund ihrer Festsetzung in einem förmlichen Bescheid fällig wird (zB §§ 47 Abs. 2 EStG, 20 KStG), kann der Hauptschuldner — abgesehen von etwa zu erfüllenden Vorauszahlungsverpflichtungen — warten, bis der Steueranspruch geltend gemacht wird. Die Zahlungspflicht tritt eben erst im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerschuld ein.

Der Nebenschuldner hingegen, dessen Zahlungspflicht nicht durch gesetzlich bestimmte Fälligkeitstermine herbeigeführt wird, kann in jedem Fall mit der Zahlung warten, bis durch eine entsprechende Mitteilung des Finanzamts die Fälligkeit seiner Verbindlichkeit herbeigeführt worden ist. Das geschieht in der Regel durch die Zustellung eines Haftungsbescheids.

Hier zeigt sich also ein Unterschied zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung: der Hauptschuldner kann nur in wenigen Fällen mit der Begleichung der entstandenen Steuerschuld warten, bis durch Erlaß eines Steuerbescheids die Fälligkeit seiner Verbindlichkeit herbeigeführt wird; der Nebenschuldner hingegen muß immer erst dann zahlen, wenn seine Verbindlichkeit durch Erlaß eines Haftungsbescheids fällig gestellt worden ist. Die unterschiedlichen Bezeichnungen (Steuerbescheid, wenn auf den Hauptschuldner, Haftungsbescheid, wenn auf den Nebenschuldner bezogen) besagen dagegen nichts über einen Unterschied zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung. Der Haftungsbescheid entspricht in Form und Inhalt dem Steuerbescheid und ist seinem Wesen nach ein solcher.

II. Materiell gesehen, stehen dem Finanzamt im Fall einer Nebenhaftung auf der Schuldnerseite zumindest z w e i Personen gegenüber, ein Hauptschuldner und ein Nebenschuldner. Beide sind gemäß § 7 Abs. 1 StAnpG[241]) Gesamtschuldner. Bei enger Anlehnung an den Wortlaut des § 7 Abs. 1 StAnpG mag allerdings zweifelhaft sein, ob Hauptschuldner und Nebenschuldner untereinander Gesamtschuldner

241) Über die Gesamtschuldnerschaft nach § 7 Abs. 2 StAnpG wird noch zu reden sein.

sind. Wenn nämlich in § 7 Abs. 1 StAnpG gesagt ist, daß Personen, die dieselbe Leistung schulden o d e r Personen, die nebeneinander für dieselbe Leistung haften, Gesamtschuldner sind, so ist damit eindeutig zunächst nur bestimmt, daß mehrere Hauptschuldner unter sich und auf der anderen Seite mehrere Nebenschuldner auch wieder nur unter sich Gesamtschuldner sind. Da das steuerrechtliche Gesamtschuldverhältnis aber im wesentlichen dem Gesamtschuldverhältnis des BGB nachgebildet ist,[242]) müssen — entsprechend dem Sinn und Zweck des § 7 Abs. 1 StAnpG — auch solche Personen als Gesamtschuldner angesehen werden, die zur Erbringung derselben Leistung (nämlich der Steuer) im Verhältnis von Hauptschuldner zu Nebenschuldner verpflichtet sind.[243])

III. Für die Folgen, die sich für jeden Gesamtschuldner aus dem Gesamtschuldverhältnis hinsichtlich der Leistungspflicht ergeben, ist § 7 Abs. 3 S. 1 bis 3 StAnpG maßgebend.[244])

1. Dabei bedarf zunächst Satz 1 des Absatzes 3, wonach jeder Gesamtschuldner die ganze Leistung schuldet, einer Berichtigung. Die g a n z e, vom Hauptschuldner geschuldete Leistung ist nämlich nicht ausnahmslos auch vom Nebenschuldner zu erbringen. In den Fällen der §§ 115 Abs. 1 AO, 15 Abs. 5, 6 ErbStG zB muß sich die Verpflichtung des Hauptschuldners der Höhe nach mit der Verpflichtung des Nebenschuldners nicht immer decken.[245]) Es liegt aber kein Anhaltspunkt dafür vor, daß durch § 7 Abs. 3 S. 1 StAnpG die Verpflichtung eines Nebenschuldners wieder erweitert werden soll, wenn sie durch eine entsprechende Vorschrift der Leistungspflicht des Hauptschuldners gegenüber zuvor eingeschränkt worden ist. Im übrigen würde eine solche Erweiterung auch gar nicht möglich sein. Tatbestandsmäßig nämlich ist in den Fällen einer der Höhe nach beschränkten Nebenhaftung die Verpflichtung des Nebenschuldners nur in ganz bestimmtem Umfang entstanden. Es würde dann dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit widersprechen, wenn über § 7 Abs. 3 S. 1 StAnpG wieder eine Anpassung an die vom Hauptschuldner zu erbringende Leistung erfolgen würde. Wenn auch kaum die Gefahr besteht, daß § 7 Abs. 3 S. 1 StAnpG in dem aufgezeigten Sinn mißverstanden wird, so wäre doch eine Klarstellung zu empfehlen. Das wäre etwa so

---

242) vgl. hierzu zB HENITZ S. 417

243) a. A. DRERUP S. 260
DRERUP stützt seine Ansicht jedoch lediglich auf den Wortlaut des § 7 Abs. 1 StAnpG und entnimmt dem Wort „oder", daß Hauptschuldner und Nebenschuldner untereinander nicht Gesamtschuldner sein können. S. dagegen das im Text Ausgeführte.

244) Satz 4 des Absatzes 3 bezieht sich nur auf die Fälle des Absatzes 2, von denen hier noch nicht die Rede ist.

245) vgl. oben § 33 und Anm. 239)

möglich, daß in § 7 Abs. 6 StAnpG auch der Satz 1 des Absatzes 3 einbezogen wird.

2. Wenn es dem Finanzamt nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG freisteht, an welchen Gesamtschuldner es sich halten will, so muß daraus auf den ersten Blick gefolgert werden, daß zwischen Hauptschuldner und Nebenschuldner im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses materiell kein Unterschied hinsichtlich der Inanspruchnahme besteht. Dementsprechend ständen dann Hauptschuldner und Nebenschuldner ihrem Gläubiger (dem Finanzamt) gegenüber auf der gleichen Stufe.

Unter Hinweis auf die Regelung des § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG wird auch verschiedentlich die Ansicht vertreten, das Finanzamt sei bei der Verfolgung des Steueranspruchs nicht gehalten, eine bestimmte Reihenfolge einzuhalten. Es sei vor allem nicht an die Reihenfolge: 1. Hauptschuldner und 2. Nebenschuldner gebunden. Vielmehr könne es sich von vornherein — ohne zunächst den Hauptschuldner in Anspruch genommen zu haben — an den Nebenschuldner halten.[246]) Demgegenüber wird in Bezug auf die Reihenfolge der Inanspruchnahme auch die Meinung vertreten, daß zunächst der Hauptschuldner und erst dann der Nebenschuldner zu belangen sei.[247]) Ganz allgemein wird bezüglich der Geltendmachung des Haftungsanspruchs gesagt, das Finanzamt habe im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens zu entscheiden, ob der Nebenschuldner in Anspruch genommen werden solle.[248]) Die wiedergegebenen Ansichten bedürfen im einzelnen einer näheren Betrachtung.

Mit der Formulierung: „Die Geltendmachung von Ansprüchen gegen Nebenschuldner steht im Ermessen der Steuerbehörde . . ."[249]) soll — wenn das auch nicht immer deutlich wird — zweierlei gesagt werden. Einmal soll zum Ausdruck gebracht werden, daß ein Nebenschuldner nicht wie ein Hauptschuldner zur Leistung angehalten werden m u ß; zum anderen soll dargetan werden, daß das Finanzamt über die Frage, ob und in welcher Reihenfolge ein Nebenschuldner zur Zahlung heranzuziehen ist, nach pflichtgemäßen Ermessen zu entscheiden hat.

---

246) LIMAN-SCHWARZ I §§ 7, 8 BeitrO Anm. 10, 14; PFAFF Sp. 773; GEORG F 175; LUCAS Sp. 1007

247) FG Hamburg U. v. 14. 4. 1954 in DStR 1954, 349 und U. v. 25. 7. 1952 in DStR 1952, 514; BÜRGER S. 101

248) FG Hamburg U. v. 14. 4. 1954 in DStR 1954, 349; BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 377; HENSEL S. 72; HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 97 AO Anm. 7; KÜHN § 118 AO Anm. 1; RIEWALD § 7 StAnpG Anm. 3 S. 89; RITTER, Überprüfung S. 702; ARENS S. 577; SPERLING S. 42

249) BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 377; ähnlich auch HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 97 AO Anm. 7, BRONNER S. 344

a) Es besteht zunächst einmal Einigkeit darüber, daß die Finanzbehörde grundsätzlich[250]) verpflichtet ist, den gegen den Hauptschuldner gerichteten Steueranspruch zu verwirklichen, während hinsichtlich des Haftungsanspruchs eine solche Verpflichtung nicht besteht.[251]) Daß die Verpflichtung zur Verwirklichung des Steueranspruchs besteht, wird allgemein als selbstverständlich vorausgesetzt; damit ist dann lediglich noch eine Begründung dafür erforderlich, daß der Haftungsanspruch nicht verwirklicht werden muß. Die wohl herrschende Meinung entnimmt diese Begründung dem § 118 AO.[252]) Vereinzelt wird neben § 118 AO auch auf § 7 Abs. 3 S. 2, 3 StAnpG verwiesen.[253]) Soweit § 118 AO maßgebend sein soll, wird auf den Wortlaut dieser Bestimmung Bezug genommen und aus der Formulierung: „Das Finanzamt . . . ist befugt[254]) . . . diejenigen, die neben dem Steuerpflichtigen . . . persönlich für die Steuer haften . . ., in Anspruch zu nehmen" gefolgert, die Heranziehung des Nebenschuldners sei Ermessenssache und müsse somit nicht erfolgen. Der in § 7 Abs. 3 S. 2, 3 enthaltenen Regelung wird — soweit diese Bestimmung in Beziehung zu § 118 AO gesetzt wird — wegen der dem Finanzamt eingeräumten Möglichkeit zu freier Entschließung über die Heranziehung des Verpflichteten dasselbe entnommen.
Es kann jedoch keiner dieser Ansichten gefolgt werden.

§ 118 AO ist lediglich (örtliche) Zuständigkeitsvorschrift und beinhaltet kein materielles Recht.[255]) Die Stellung im Gesetz spricht zwar dafür, daß § 118 AO auch (nicht nur) materielles Recht enthält; dem steht aber entgegen, daß die auf die Inanspruchnahme eines Nebenschuldners bezogenen Vorschriften im Steueranpassungsgesetz Aufnahme gefunden haben und § 118 AO insoweit überflüssig ist. Außerdem spricht vieles dafür, daß § 118 AO die in § 97 Abs. 2 AO getroffene Regelung insofern bestätigen soll, als es sich um die behördliche Zuständigkeit handelt; in materieller Hinsicht ist die sinngemäße Anwen-

250) Ausnahmen bilden die Fälle der §§ 130, 131 AO.

251) allgemeine Meinung: RFH 20, 199 (201), 26, 309 (311); RFH U. v. 8. 11. 1929 in RStBl 1930, 125; RFH U. v. 5. 3. 1936 in RStBl 1936, 260; FG Hamburg U. v. 25. 7. 1952 in DStR 1952, 514; FG Hamburg U. v. 14. 4. 1954 in DStR 1954, 349; BÜHLER I S. 132; BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 377; RIEWALD § 97 AO Anm. 3 S. 461, § 7 StAnpG Anm. 3 S. 89; BRÖNNER S. 344; RÖTTENBACHER S. 170 f

252) RFH 20, 199 (201), 26, 309 (311); RFH U. v. 5. 3. 1936 in RStBl 1936, 260; BFH U. v. 11. 12. 1957 in BStBl 1958 III 198; TIPKE-KRUSE § 118 AO Anm. 5; PLÜCKEBAUM S. 60

253) BÜHLER I S. 231 Anm. 1; BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 377 Anm. 1

254) Sperrung vom Verfasser

255) RIEWALD § 118 AO Anm. 1 S. 539; vgl. auch BÜHLER I S. 231 Anm. 1: § 118 AO „. . . ist . . . von Haus aus nur Zuständigkeitsvorschrift . . ."

dung der für den Hauptschuldner geltenden Vorschriften auch auf den Nebenschuldner bereits hinreichend in § 97 Abs. 2 AO zum Ausdruck gekommen. Im übrigen kann aber aus § 118 AO auf keinen Fall entnommen werden, daß auf die Verwirklichung des gegen den Hauptschuldner gerichteten Steueranspruchs grundsätzlich nicht verzichtet werden kann. Die unterschiedliche Behandlung, die Steuerschuld und Steuerhaftung hinsichtlich der Inanspruchnahme der Verpflichteten erfahren, müßte aber gerade in § 118 AO zum Ausdruck kommen, wenn diese Bestimmung die Möglichkeit eröffnen sollte, daß der gegen den Nebenschuldner gerichtete Anspruch nicht verwirklicht werden muß. Schließlich könnte § 118 AO aber in den ebenfalls zur Steuerhaftung gehörenden Fällen der Sachhaftung überhaupt keine Bedeutung erlangen. § 118 AO spricht nämlich nur von denjenigen, die p e r s ö n l i c h haften. Im Falle der dinglichen Haftung bliebe somit immer noch zu klären, warum von der (Steuer-) Haftung kein Gebrauch gemacht werden m u ß.

Auf § 7 Abs. 3 S. 2, 3 StAnpG kann die Annahme, von der Verfolgung des Haftungsanspruchs könne abgesehen werden, ebenfalls nicht gestützt werden. § 7 Abs. 3 S. 2, 3 StAnpG betrifft nämlich auch Fälle einer Gesamtschuldnerschaft unter mehreren Hauptschuldnern. Dem Finanzamt steht es auch hier frei, an welchen gesamtschuldnerisch verpflichteten Hauptschuldner es sich halten will. Die Folgerungen, die aus § 7 Abs. 3 S. 2, 3 StAnpG für die Verbindlichkeit des Nebenschuldners abzuleiten wären, müßten demgemäß entsprechend auch für den gegen einen Hauptschuldner gerichteten Anspruch gezogen werden können; es müßte also auch von der Verfolgung des gegen einen Hauptschuldner gerichteten Steueranspruchs abgesehen werden können. Das ist jedoch — wie bereits gesagt — nicht möglich.

Die Antwort auf die Frage, warum der gegen den Nebenschuldner gerichtete Haftungsanspruch nicht verfolgt zu werden braucht, muß sich vielmehr im Zusammenhang mit der Beantwortung der Frage ergeben, warum der gegen den Hauptschuldner gerichtete Steueranspruch verwirklicht werden muß. Wenn es auch als Selbstverständlichkeit angesehen werden kann, daß die Finanzbehörde entstandene Steueransprüche zu realisieren hat, so kann eine rechtliche Fundamentierung dieser Selbstverständlichkeit doch nicht unterbleiben. Soweit ersichtlich, ist eine solche rechtliche Untermauerung bislang nur von BÜHLER, TIPKE und KRUSE unternommen worden.[256]) Alle drei Autoren umschreiben die dem Finanzamt obliegende Verpflichtung zur Realisierung entstandener Steueransprüche mit dem Ausdruck „Lega-

256) BÜHLER I S. 132; KRUSE, Verwaltung S. 96 ff (insbes. S. 106, 129); TIPKE, Gesetzmäßigkeit Sp. 744

litätsprinzip",[257]) das sie aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung herleiten. KRUSE, der diese Frage sehr eingehend behandelt, führt aus, das Gesetz sei nicht nur Schranke, sondern auch Antrieb des Verwaltungshandelns; deshalb sei die Verwaltung verpflichtet, die dem Gesetz nach entstandenen Steuern zu erheben; mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit jeder einzelnen Steuerschuld habe das Legalitätsprinzip nichts zu tun.

Wenn dieser Ansicht auch im Ergebnis zuzustimmen ist, so bedarf sie doch einer ins einzelne gehenden Erörterung. Außerdem bleibt zu zeigen, daß das Legalitätsprinzip nur gegenüber dem Hauptschuldner, nicht aber gegenüber dem Nebenschuldner besteht, woraus sich dann die Befugnis für das Finanzamt herleitet, von der Verwirklichung eines Haftungsanspruchs abzusehen.

Allgemein wird von einem Legalitätsprinzip gesprochen, wenn die Verwaltung vom Gesetzgeber streng oder auch nur unbestimmt an eine bestimmte Verhaltensweise gebunden ist. Das Legalitätsprinzip steht damit im Gegensatz zum Opportunitätsprinzip, nach dem die Verwaltung zwar ermächtigt ist, in bestimmter Weise tätig zu werden, nicht aber zu einem gewissen Verhalten verbindlich verpflichtet ist.[258]) Dieser allgemeinen Bestimmung des Legalitätsprinzips entspricht auch das steuerrechtliche Legalitätsprinzip, indem die Finanzverwaltung gehalten ist, entstandene Steueransprüche zu verwirklichen. Allerdings findet sich keine dementsprechende ausdrückliche gesetzliche Bindung. Deshalb erscheint KRUSES Rechtfertigung des Legalitätsprinzips mißverständlich. Denn wenn nach KRUSE das Legalitätsprinzip daraus folgt, daß das Gesetz Antrieb des Verwaltungshandelns ist, das Gesetz aber nicht ausdrücklich zum Tun verpflichtet, also nicht antreibt, müßte bei enger Anlehnung an die von KRUSE gebrauchte Formulierung (das Gesetz ist Antrieb) die Untermaurung des Legalitätsprinzips zumindest als nur halb gelungen angesehen werden. KRUSE folgt aber mit seiner Formulierung offensichtlich der von

---

257) Vom Legalitätsprinzip sprechen auch BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 377, HÜBSCHMANN-SPITALER § 204 AO Anm. 3.
Wie bei der Tatbestandsmäßigkeit jeder einzelnen Steuerschuld zeigt sich auch hier eine Parallele zum Strafrecht: wie die Staatsanwaltschaft nach § 152 Abs. 2 StPO (iVm §§ 346 StGB, 146 GVG, 172 StPO, nach denen ein Tätigwerden erzwungen werden kann) grundsätzlich dazu verpflichtet ist, wegen aller gerichtlich strafbaren und verfolgbaren Handlungen einzuschreiten, ist die Steuerbehörde verpflichtet, wegen entstandener Steueransprüche die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen.

258) Hans J. WOLFF § 31 II a; vgl. auch hinsichtlich der Geltung des Legalitäts- bzw. Opportunitätsprinzips für das Polizeirecht DREWS-WACKE S. 158 ff

FLEINER[259]) gegebenen Deutung dessen, was unter gesetzmäßiger Verwaltung zu verstehen ist, nämlich: Verwaltung auf Antrieb des Gesetzes und innerhalb dessen Schranken. Damit ist dann aber als ausschlaggebend für die Rechtfertigung des Legalitätsprinzips der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung anzusehen, was KRUSE im übrigen ja auch ausdrücklich erklärt.

Allerdings ist auch nicht ohne weiteres ersichtlich, wie der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zur Rechtfertigung des Legalitätsprinzips dienen soll.

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung hat als Bestandteil des Rechtsstaatsprinzips in Artikel 20 Abs. 3 GG seinen Niederschlag gefunden.[260]) Artikel 20 Abs. 3 GG bindet die Verwaltung an Gesetz und Recht und stellt damit die Forderung nach materieller Rechtmäßigkeit hinsichtlich aller Verwaltungstätigkeit auf. Das hat zur Folge, daß die Verwaltung in ihrer Tätigkeit niemals ganz frei sein kann, selbst wenn eine (ausdrückliche) gesetzliche Bindung fehlt.[261]) Lediglich das Ausmaß der Bindung, der die Verwaltung unterworfen ist, kann verschieden sein. Sofern bei Vorliegen eines bestimmten Sachverhalts die von der Verwaltung zu setzende Rechtsfolge in einem gesetzlichen Tatbestand genau und zwingend festgelegt ist, hat die Bindung ihr stärkstes Ausmaß erreicht; sie ist am lockersten, wenn der Verwaltung die freie Gestaltung von Sachverhalten überlassen bleibt.[262]) Da die Finanzverwaltung nach dem (steuerrechtlichen) Legalitätsprinzip streng gebunden ist, ein diese strenge Bindung (ausdrücklich) normierender Rechtssatz aber fehlt, hat es zunächst den Anschein, daß auf dem Weg über den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung eine Rechtfertigung des Legalitätsprinzips nicht möglich ist. Trotz des Fehlens einer (ausdrücklichen) strengen gesetzlichen Bindung leitet sich jedoch die Gebundenheit der Finanzverwaltung im Sinne des Legalitätsprinzips aus allgemeinen, die Verfassungs- und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung ausmachenden Grundsätzen her. Während das Gebot der Gesetzmäßigkeit der Ver-

---

259) FLEINER S. 131
Nach FLEINER — wie überhaupt nach allgemeiner Ansicht — gehört zum Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung weiter der Vorbehalt des Gesetzes, der besagt, daß Eingriffe in Freiheit und Eigentum nur aufgrund einer gesetzlichen Ermächtigung zulässig sind. Vgl. hierzu zB auch JELLINEK S. 88, PETERS S. 71, Hans J. WOLFF § 30 III b 1, 2, FORSTHOFF S. 31, HAMANN Art. 20 GG Anm. 8 b, c.

260) vgl. v. MANGOLDT-KLEIN Art. 20 GG Anm. VI 2, VI 4 und zur Frage der Bedeutung des Begriffspaars Gesetz und Recht in Art. 20 GG Anm. VI f; s. auch HAMANN Art. 20 GG Anm. 8 a cc

261) Hans J. WOLFF § 29, § 21 II c

262) vgl. Hans J. WOLFF § 31 I, III

waltung im positiven Sinne bedeutet, daß für Eingriffe in die Rechts- oder Freiheitssphäre eine gesetzliche Ermächtigung erforderlich ist (Vorbehalt des Gesetzes), beinhaltet es im negativen Sinne zunächst das allgemeine Verbot, in einer Weise tätig zu werden, die im Widerspruch zu einem gültigen Rechtssatz steht oder (abstrakte) Rechtssätze zu setzen, die einem ranghöheren Rechtssatz widersprechen. Damit wird aber auch ein Gebot zum Ausdruck gebracht; denn weil alle Staatsakte von Organen des Staates ausgehen, müssen die tätigwerdenden Organe zuständig sein, wenn nicht schon wegen mangelnder Zuständigkeit dem allgemeinen Verbot, in einer einem gültigen Rechtssatz widersprechenden Weise tätig zu sein, zuwider gehandelt werden soll. Mit Hans J. WOLFF[263]) ist deshalb dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung u. a. das Verbot der Kompetenzüberschreitung zu entnehmen, was positiv in erster Linie bedeutet, daß ein Staatsorgan den Zwecken entsprechend zu handeln hat, um deretwillen es geschaffen worden ist. Die Verwaltung ist — auch wenn eine strenge ausdrückliche gesetzliche Bindung fehlt — stets an den „Zweck ihrer Funktionen gebunden"[264]) und hat dementsprechend im öffentlichen Interesse tätig zu sein. In diesem Sinne ist auch die Finanzverwaltung gebunden. Nach § 1 Abs. 1 AO werden Steuern auferlegt, damit die steuerberechtigte Körperschaft des öffentlichen Rechts zu Geldeinnahmen kommt („. . . zur Erzielung von Einkünften . . .").

Der Zweck des gesamten Besteuerungswesens liegt demnach darin, der jeweils in Betracht kommenden Körperschaft des öffentlichen Rechts Geldmittel zu verschaffen, mit denen diese ihren Finanzbedarf decken[265]) und dadurch den ihr im öffentlichen Interesse obliegenden Pflichten nachkommen kann. Den Finanzverwaltungsbehörden kommt die Aufgabe zu, den mit der Besteuerung verfolgten Zweck zu verwirklichen; sie sind deshalb geschaffen worden, an den Zweck ihrer Funktionen gebunden und demgemäß verpflichtet, entstandene Steueransprüche zu realisieren.[266]) In diesem Sinne läßt sich mit KRUSE

---

263) Hans J. WOLFF § 30 II b 1

264) Hans J. WOLFF § 29

265) Der moderne Staat finanziert sich jedoch nicht allein durch Steuern; hinzu kommen Erträge aus (staatlichen) Unternehmen, Gebühren, Beiträge, Mieten u. a.; vgl. zB HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 1 StAnpG Anm. 5, FORSTHOFF S. 489. Steuergesetze, die lenkend, fördernd o.ä. zB auf einen bestimmten Wirtschaftszweig einwirken sollen, sollen in diesem Zusammenhang unberücksichtigt bleiben.

266) Dabei ist es wegen des Grundsatzes der Steuergleichheit, der in § 1 Abs. 1 AO durch die Bestimmung zum Ausdruck kommt, daß Steuern a l l e n auferlegt werden, bei denen der Steuertatbestand zutrifft, nicht möglich, daß etwa nur der Steueranspruch gegen den Steuerpflichtigen A, nicht aber der gegen den Steuerpflichtigen B unter denselben Voraussetzungen entstandene Steueranspruch verfolgt wird.

sagen, der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung bedeute einen Antrieb für die Verwaltung. Das steuerrechtliche Legalitätsprinzip beruht genau aber auf dem Gebot der Wahrnehmung der Zuständigkeit und der Gebundenheit an den Zweck der übertragenen Funktionen.

Das Finanzamt als solches ist allerdings nicht in der Lage, dem Legalitätsprinzip entsprechend tätig zu sein. Seine Zuständigkeit wird von Menschen wahrgenommen, die als Amtsträger, Amts- oder Organwalter handeln und verpflichtet sind, die dem Organ (dem Finanzamt) anvertrauten Interessen gewissenhaft und sachgerecht geltend zu machen. Insoweit läßt sich das Legalitätsprinzip auch auf § 23 AO stützen. Nach dieser Vorschrift steht der Körperschaft des öffentlichen Rechts, für deren Rechnung die Steuer erhoben wird oder die an dem Aufkommen aus der Steuer beteiligt ist, ein Schadensersatzanspruch u. a. dann zu, wenn infolge einer Amts- oder Dienstpflichtverletzung eines Amtsträgers[267]) eine Steuer zu niedrig oder zu spät festgesetzt, erhoben oder beigetrieben wird.[268]) Das setzt notgedrungen voraus, daß eine Verpflichtung des Organwalters und damit auch eine Verpflichtung des Organs besteht, entstandene Steueransprüche zu realisieren. Im übrigen besteht die Gefahr, daß ein Amtswalter sich strafrechtlicher Ahndung aussetzt,[269]) wenn er sich nicht

---

267) Amstträger ist nach der Legaldefinition des § 22 Abs. 3 AO ein Beamter oder derjenige, der ohne Beamter zu sein, dazu bestellt ist, obrigkeitliche Aufgaben wahrzunehmen.
Nach der Terminologie Hans J. WOLFFS (§ 4 II c) ist der Mensch, der in einem Organ bzw. Amte institutionell zusammengefaßte Zuständigkeiten wahrzunehmen hat, Organ- bzw. Amtswalter.

268) Dieser Schadensersatzanspruch richtet sich nach Art. 34 GG grundsätzlich gegen den Träger öffentlicher Verwaltung, in dessen Dienst der Amtswalter steht; der Dienstherr hat jedoch die Möglichkeit, Rückgriff zu nehmen (zB nach § 78 BBG).

269) Im Rahmen des § 23 AO m u ß — damit die Schadensersatzpflicht eintritt — die Amts- oder Dienstpflichtverletzung sogar mit einer im Wege des gerichtlichen Strafverfahrens zu verhängenden öffentlichen Strafe bedroht sein.

ordnungsgemäß verhält, §§ 331, 336, 350, 351 StGB.[270])

Schließlich erscheint es auch möglich, das Legalitätsprinzip aus den §§ 204 Abs. 1 S. 1,[271]) 210 Abs. 1, 211 AO abzuleiten; zumindest aber ergibt sich aus diesen Vorschriften, daß das Finanzamt auf die Verwirklichung des entstandenen Steueranspruchs hinzuwirken hat. So hat das Finanzamt nach § 204 Abs. 1 AO die steuerpflichtigen Fälle zu ermitteln und von Amts wegen die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu erforschen. Nach der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen wird dann nach § 210 Abs. 1 AO die Steuer durch Steuerbescheid fest-

---

270) § 336 StGB ist hier die bedeutsamste Vorschrift. § 336 StGB stellt die Rechtsbeugung unter Strafe, die bei der Leitung oder Entscheidung einer Rechtssache vorsätzlich zugunsten oder zum Nachteil einer Person begangen wird.

Unter Rechtssachen sind alle Rechtsangelegenheiten zu verstehen, „. . . die zwischen mehreren Beteiligten mit — mindestens möglicherweise — entgegenstehenden rechtlichen Interessen in einem rechtlich geordneten Verfahren nach Rechtsgrundsätzen verhandelt und entschieden werden . . .", SCHÖNKE-SCHRÖDER § 336 StGB Anm. II 1; vgl. auch BGHSt 5, 301 (304); 12, 191 (192); 14, 147 (148).

Nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts (RGSt 71, 315 ff) zählen zu den Rechtssachen iS des § 336 StGB auch Steuersachen, „. . . in denen es sich um entgegenstehende Belange des Trägers der Steuerhoheit und des Steuerpflichtigen handelt, soweit dabei Entscheidungen nach Rechtsgrundsätzen zu treffen sind." Daß der Steuerpflichtige dem Steuerberechtigten gegenüber Verpflichtungen zu erfüllen hat, erachtet das Reichsgericht für unerheblich; auch in anderen Verfahren, die zweifellos Rechtssachen iS des § 336 StGB seien, seien auf seiten eines Beteiligten Verpflichtungen möglich. Auch sei zu berücksichtigen, daß nach § 242 AO in Steuersachen der ordentliche Rechtsweg ausgeschlossen sei. Der Ansicht des Reichsgerichts wird allgemein gefolgt, vgl. zB MAURACH § 82 II A s a, SCHÖNKE-SCHRÖDER § 336 StGB Anm. II 1.

271) HÜBSCHMANN-SPITALER (§ 204 AO Anm. 3) meinen allerdings, die sich aus § 204 AO ergebende Verpflichtung zur Erforschung und Ermittlung sei „die logische Folge des Legalitätsprinzips (§ 3 Abs. 1 StAnpG)", welches das materielle Steuerrecht beherrsche. Die Klammer hinter dem Wort Legalitätsprinzip läßt vermuten, daß nicht das Legalitätsprinzip im oben besprochenen Sinn, sondern der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der einzelnen Steuerschuld gemeint ist. Anders ist es kaum verständlich, wie die die Entstehung der Steuerschuld regelnde Vorschrift des § 3 Abs. 1 StAnpG in Beziehung zu dem Legalitätsprinzip gebracht werden soll.

gesetzt,[272]) der — sofern Schriftform vorgesehen ist — nach § 211 AO die Höhe der Steuer enthalten muß und eine Anweisung darüber enthalten soll, wo, wann und wie die Steuer zu entrichten ist.[273]) Bis zum Erlaß des Steuerbescheids — also bis zur Mitteilung an den Steuerpflichtigen, wie hoch seine Steuerschuld ist — hat die Steuerbehörde demnach nach Maßgabe der §§ 204 Abs. 1 S. 1, 210 Abs. 1, 211 AO tätig zu sein, was regelmäßig Verwirklichung des Steueranspruchs bedeuten wird, da der Steuerpflichtige freiwillig leisten wird. In den Fällen, in denen die Steuerschuld nicht freiwillig bezahlt wird, kommt es dann in der Regel — d. h. wenn nicht Niederschlagung oder Erlaß in Erwägung zu ziehen sind — zur Zwangsvollstreckung. Daß die Finanzbehörde grundsätzlich auch zur Beitreibung verpflichtet ist, ergibt sich aus den §§ 325, 326, 130 AO,[274]) 21, 25, 30, 36 Abs. 4 BeitrO.[275]) Da eine Steuer nur niedergeschlagen werden darf, wenn die Beitreibung aussichtslos erscheint, wird insoweit aus der Kannvorschrift des § 326 Abs. 1 AO eine Mußvorschrift.

Wenn dazu erwogen wird, daß das Finanzamt bei seiner gesamten Tätigkeit der Beaufsichtigung und Leitung durch die Oberfinanzdirektion untersteht (§ 3 FVG),[276]) die ihrerseits zur Verwirklichung entstandener Steueransprüche anhalten wird, so mag das noch als Bestätigung für die im Legalitätsprinzip enthaltene Bindung angesehen werden. Da die Befugnis zur Beaufsichtigung und Leitung jedoch lediglich den internen Behördenbereich betrifft, ist die solchermaßen bestehende

---

272) Zur Festsetzung der Steuer kommt es allerdings nicht in allen Fällen. Bei sog. Selbsterrechnungserklärungen — zB für Steuervorauszahlungen oder für im Steuerabzugsverfahren zu entrichtende Steuern — und dann, wenn die Steuer durch Verwendung von Steuerzeichen entrichtet wird (zB § 9 TabStG), unterbleibt idR eine Festsetzung. In diesen Fällen hat der Steuerpflichtige aber kraft Gesetzes seine Steuerschulden zu bezahlen, woraus ebenfalls nach dem Grundsatz der Steuergleichheit herzuleiten ist, daß ein Steueranspruch zu verwirklichen ist. Denn dieser Grundsatz wäre verletzt, wenn zB ein Steuerpflichtiger, der nicht zur Selbsterrechnung der Steuerschuld verpflichtet ist, nicht wegen einer entstandenen X-Steuerschuld belangt würde, ein anderer Steuerpflichtiger aber, nur weil er selbst seine X-Steuerschuld errechnet hat, bezahlen müßte.

273) Der Steuerbescheid soll nach § 9 Abs. 2 BeitrO in der Regel auch das für die Zwangsvollstreckung erforderliche Leistungsgebot enthalten; das Leistungsgebot wiederum muß zur Bewirkung der geschuldeten Leistung ausdrücklich auffordern, § 9 Abs. 3 BeitrO.

274) Zu § 130 AO vgl. § 26 Abs. 1 BeitrO: „Steuern dürfen nur dann niedergeschlagen werden, wenn feststeht, daß die Zwangsvollstreckung keinen Erfolg haben wird oder wenn die Kosten der Zwangsvollstreckung außer Verhältnis zu dem geschuldeten Betrag stehen (§ 130 AO)."

275) vgl. LIMAN-SCHWARZ I § 25 BeitrO Anm. 2

276) vgl. neben § 3 FVG auch § 14 Abs. 2 FVG

Bindung bloße Verwaltungsgebundenheit, aus der die Rechtfertigung des Legalitätsprinzips nicht hergeleitet werden kann. Es ist insofern eben allein die Rechtsgebundenheit maßgebend. Allerdings steht es außer Frage, daß sich die Verwaltungsgebundenheit hinsichtlich des Legalitätsprinzips (wie überhaupt) mit der Rechtsgebundenheit decken kann, so daß das ausführende Organ wegen beider Bindungen tätig zu werden hat.

Wenn damit auch eine Rechtfertigung des (von niemandem bestrittenen) Legalitätsprinzips gegeben ist, so ist doch noch nicht dargetan, warum dieses Prinzip nur gegenüber dem Hauptschuldner, nicht aber gegenüber dem Nebenschuldner gilt.

Von den verpflichteten Personen abgesehen, besagt das Legalitätsprinzip: die Finanzbehörde muß einen entstandenen Steueranspruch grundsätzlich verwirklichen. Unter einem Steueranspruch aber ist allgemein wie auch im Sinne des Legalitätsprinzips nur ein solcher Anspruch zu verstehen, der aufgrund der Verwirklichung eines Steuer(schuld)tatbestands, nicht aber aufgrund der Verwirklichung eines (Steuer-) Haftungstatbestands entsteht. Das ergibt sich aus § 1 Abs. 1 AO. Die Steuer wird nämlich — der Tatbestandsverwirklichung entsprechend — als Geldleistung zur Erzielung von Einkünften auferlegt; die Auferlegung einer Geldleistung bedeutet für den Betroffenen eine Verpflichtung oder Schuld, die eine Steuer zum Gegenstand hat und dementsprechend als Steuerschuld auf seiten des Verpflichteten, als Steueranspruch auf seiten des Berechtigten bezeichnet wird.

Anders ist es bei den aufgrund der Verwirklichung eines Haftungsanspruchs entstehenden Verpflichtungen. Hier dient die entstandene Verbindlichkeit nicht der Erzielung von Einkünften, sondern der Sicherung der Steuerforderung, soll also eine Gewähr für die Erzielung von Einkünften sein. Es wird für eine Steuerschuld gehaftet, nicht ist die Haftung Steuerschuld, der gegen den Haftenden gerichtete Anspruch Steueranspruch. Auch ist zu berücksichtigen, daß das Legalitätsprinzip für Haftungsansprüche nur gelten könnte, wenn die Verwirklichung von Haftungsansprüchen zu dem mit der Besteuerung verfolgten Zweck gehörte. Zweck der Besteuerung ist aber die Erzielung von Einkünften durch Auferlegung von Steuern; nicht ist es Zweck der Besteuerung, Einkünfte durch die Auferlegung einer Haftung zu erzielen. Durch die Haftung soll die Erzielung von Einkünften aus der Besteuerung vielmehr gesichert werden.

Somit bedeutet das Legalitätsprinzip — sofern auf die Person des Verpflichteten bezogen —, daß vom Hauptschuldner, gegen den sich der Steueranspruch richtet, Zahlung verlangt werden muß, während vom Nebenschuldner, gegen den sich der Haftungsanspruch richtet, Zahlung verlangt werden kann; der Nebenschuldner ist eben nicht

Verpflichteter hinsichtlich des Steueranspruchs, sondern hinsichtlich des Haftungsanspruchs.[277])

b) Nachdem die sich hinsichtlich des Legalitätsprinzips ergebenden Fragen untersucht worden sind, bleibt nun zu prüfen, wie im einzelnen im Fall einer Gesamtschuldnerschaft unter einem Hauptschuldner und einem Nebenschuldner wegen der Verwirklichung der bestehenden Ansprüche zu verfahren ist. Zum Ausgangspunkt ist auch hier wieder der Satz zu machen: „Die Geltendmachung von Ansprüchen gegen Nebenschuldner steht im Ermessen der Steuerbehörde . . ."[278]).

Es ist bereits gesagt worden, daß damit

a) die Nichtgeltung des Legalitätsprinzips gegenüber dem Nebenschuldner zum Ausdruck gebracht werden soll;

b) die Frage, ob der Nebenschuldner überhaupt zur Zahlung heranzuziehen ist, dahin beantwortet wird, das sei Ermessenssache des Finanzamtes;

c) die Frage, in welcher Reihenfolge eine Inanspruchnahme des Nebenschuldners zu erfolgen hat, ebenfalls die Antwort findet, das sei dem pflichtgemäßen Ermessen des Finanzamtes anheimgestellt.

Es mag auf den ersten Blick so scheinen, daß ein Unterschied zwischen der Frage, ob der Nebenschuldner zur Zahlung heranzuziehen ist, und der weiteren Frage, in welcher Reihenfolge er in Anspruch zu nehmen ist, nicht besteht. Man könnte nämlich meinen, daß nur einmal im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens über die Inanspruchnahme des Nebenschuldners zu entscheiden sei. Damit würde man aber fehlgehen. Es ist zwar denkbar, daß von vornherein so entschieden wird, daß der Nebenschuldner überhaupt nicht belangt wird, womit eine Entscheidung über die Reihenfolge der Inanspruchnahme notgedrungen entfällt. Jedoch kann auch zunächst bestimmt werden, daß der Nebenschuldner zu zahlen hat. Im Laufe des Verfahrens ist es dann später aber möglich, daß von dem Zahlungsverlangen wieder abgesehen wird. Während sich also die Frage, ob der Nebenschuldner zu zahlen hat, bis zur endgültigen Erledigung des fraglichen Steuerfalls stellt und somit in jeder Lage des Verfahrens einer Prüfung bedarf

---

277) Es ist deshalb auch nicht erforderlich, die Möglichkeit der Nichtverfolgung des Haftungsanspruchs auf § 118 AO zu stützen. Nur wenn man der (hier nicht vertretenen) Ansicht sein sollte, der gegen den Nebenschuldner gerichtete Anspruch sei Steueranspruch, für den das Legalitätsprinzip gelte, müßte nach einer Vorschrift gesucht werden, welche die (grundsätzliche) Geltung des Legalitätsprinzips wieder aufhöbe. Nur in diesem Fall wäre an die Heranziehung des § 118 AO zu denken, obwohl dann immer noch sehr fraglich ist, ob aus § 118 AO die Nichtgeltung des Legalitätsprinzips abgeleitet werden kann.

278) BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 377; s. auch oben Anm. 249)

und beantwortet werden kann, kann die Frage, in welcher Reihenfolge gegen die gesamtschuldnerisch Verpflichteten vorzugehen ist, nur einmal auftauchen, und zwar in dem Moment, in dem zum ersten Mal erwogen wird, eine Maßnahme gegen die Verpflichteten zu ergreifen. Beide Fragen sind nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden. Die Befugnis, diese Ermessensentscheidungen zu treffen, leitet sich hinsichtlich der Frage, ob der Haftungsanspruch überhaupt verfolgt bzw. verwirklicht werden soll, aus der Nichtgeltung des Legalitätsprinzips gegenüber dem Nebenschuldner her; hinsichtlich der Frage nach der Reihenfolge des Vorgehens gegen die Verpflichteten ist § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG maßgebend.

An einer Gegenüberstellung zweier Fälle einer Gesamtschuldnerschaft mag das Vorstehende veranschaulicht werden.

Wenn X und Y als gesamtschuldnerisch verpflichtete Hauptschuldner 1 000,— DM schulden, so m u ß das Finanzamt, da hinsichtlich des Steueranspruchs das Legalitätsprinzip gilt und X wie auch Y Schuldner dieses Anspruchs sind, die 1 000,— DM beanspruchen, notfalls auch beitreiben. Ein Abstehen von der Verfolgung des Anspruchs dem X oder dem Y gegenüber ist — abgesehen von den §§ 130, 131 AO — nicht möglich. Zwar kann das Finanzamt nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG (nach seinem Ermessen) wählen, ob es X oder Y als Zahlungspflichtigen herausgreifen oder ob es von beiden Zahlung verlangen will. Nicht aber kann — wegen des Legalitätsprinzips — zB dem X gegenüber gänzlich von einer Inanspruchnahme abgesehen werden. In dem Verfahren bis zur Zwangsvollstreckung und gegebenenfalls für das Zwangsvollstreckungsverfahren m u ß e i n Schuldner benannt werden; fällt dieser aus, so m u ß gegen den anderen vorgegangen werden.

Wenn dagegen der Hauptschuldner A und der Nebenschuldner B als Gesamtschuldner 1 000,— DM schulden, kann sich das Finanzamt — da für B das Legalitätsprinzip nicht gilt — von vornherein, d. h. ohne überhaupt einmal von B Zahlung gefordert zu haben, entschließen, B wegen seiner Verpflichtung nicht zu belangen. Es kann aber auch, wenn B als Verpflichteter belangt werden soll, nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG entscheiden und A oder B oder beide zur Zahlung auffordern; das Legalitätsprinzip steht dem nicht entgegen, eine andere Frage ist allerdings, ob hier nicht Ermessensfehler vorkommen können, worüber noch zu reden sein wird. Ist zB nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG von A Zahlung verlangt worden, kommt A diesem Zahlungsverlangen aber nicht nach, so besteht auch jetzt wieder die Möglichkeit, von einer Inanspruchnahme des B abzusehen. Er kann auch zur Zahlung aufgefordert werden; ob das geschehen soll, ist Ermessenssache.

Dieselbe Sachlage ergibt sich dann, wenn gegen A, der als Zah-

lungspflichtiger ausgewählt war, ergebnislos vollstreckt worden ist: von B kann Zahlung verlangt werden, eine Pflicht, ihn zur Zahlung anzuhalten, besteht nicht. Ebenso kann in jedem Verfahrensabschnitt auf die Verwirklichung des Haftungsanspruchs verzichtet werden, wenn B als der allein zahlungspflichtige Gesamtschuldner herausgegriffen oder von ihm zusammen mit A Zahlung begehrt worden ist.

Während somit im Fall einer Gesamtschuldnerschaft unter zwei Hauptschuldnern — immer abgesehen von den §§ 130, 131 AO — der Steueranspruch notfalls in zwei Beitreibungsverfahren verwirklicht werden muß, kann im Fall der Gesamtschuldnerschaft unter einem Hauptschuldner und einem Nebenschuldner in jeder Lage des Verfahrens von einem Vorgehen gegen den Nebenschuldner abgesehen werden; diese Möglichkeit des Abstandnehmens von einer Inanspruchnahme folgt aus der Nichtgeltung des Legalitätsprinzips, ist allerdings Ermessenssache. Ob schon bei der nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG zu treffenden Entscheidung, die ebenfalls Ermessenssache ist, die Wahl nicht auf den Nebenschuldner fällt, kann mit dem Legalitätsprinzip zu tun haben und schon einen Verzicht auf die Inanspruchnahme des Nebenschuldners bedeuten, kann aber ebenso gut nur Folge einer ermessensfehlerfreien Auswahlentscheidung sein.

Beide Ermessensentscheidungen — die Entscheidung, ob der Haftungsanspruch verfolgt bzw. verwirklicht werden soll und die nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG zu treffende Auswahlentscheidung (Reihenfolge der Inanspruchnahme) — haben sich im Rahmen des § 2 StAnpG zu halten, um fehlerfrei zu sein. Soweit § 2 Abs. 2 StAnpG bestimmt, daß Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen sind, ist er von der Rechtsprechung und überwiegend auch vom Schrifttum allerdings dahin ausgelegt worden, daß nicht Billigkeit und Zweckmäßigkeit, sondern Recht und Billigkeit die ausschlaggebenden Kriterien für eine fehlerfreie Ermessensentscheidung seien.[279]) Bei einer Entscheidung nach Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten müsse der Steuerpflichtige fiskalische Übergriffe befürchten; es komme allein darauf an, ob die zu treffende Maßnahme den rechtsstaatlichen Grundsätzen von Recht und Billigkeit entspreche.[280]) Es mag hier da-

---

279) BFH Gutachten v. 17. 4. 1951 in BStBl 1951 S. 107; BFH U. v. 17. 1. 1956 in NJW 1956, 487; BFH Beschl. v. 11. 6. 1958 in BStBl 1958, 339 (340); BFH U. v. 6. 5. 1959 in StRK § 2 StAnpG R 34; BFH U. v. 14. 12. 1960 in StRK § 7 StAnpG R 10; FG Münster U. v. 19. 2. 1959 EFG 1959, 281; vgl. auch HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 7 StAnpG Anm. 4; RITTER, Überprüfung S. 703; a. A. KÜHN (§ 2 StAnpG Anm. 4 d), der auf den eindeutigen Wortlaut des § 2 Abs. 2 StAnpG verweist und bei vernünftiger Handhabung der Vorschrift keine Gefahr für einen Verstoß gegen rechtsstaatliche Grundsätze sieht.

280) FG Münster U. v. 19. 2. 1959 EFG 1959, 281; RITTER, Überprüfung S. 703

hingestellt bleiben, ob die Notwendigkeit besteht, § 2 Abs. 2 StAnpG in diesem Sinne auszulegen. Die gerechte und billige Abwägung des öffentlichen Interesses und des Einzelinteresses nach sachlichen Gesichtspunkten ist ohnehin oberster Grundsatz für alle Ermessensentscheidungen,[281]) so daß mit der nach § 2 Abs. 2 StAnpG zu berücksichtigenden Zweckmäßigkeit allenfalls ein weiteres, aber untergeordnetes Kriterium geschaffen werden kann.

Unter Zugrundelegung des § 2 StAnpG (bzw. allgemeiner, für Ermessensbetätigungen geltender Grundsätze) hat das Finanzamt nun einmal darüber zu entscheiden, ob es den gegen den Nebenschuldner gerichteten Haftungsanspruch verfolgen bzw. verwirklichen will; zum anderen muß darüber befunden werden, in welcher Reihenfolge gegen die gesamtschuldnerisch Verpflichteten vorgegangen werden soll.

Soweit es sich um die zuerst genannte Entscheidung handelt, kann nicht allgemeinverbindlich gesagt werden, wann und unter welchen Voraussetzungen das Abstandnehmen von der Verfolgung bzw. Verwirklichung des Haftungsanspruchs zulässig ist, um ermessensfehlerfrei zu sein. Es sind hier die Umstände des Einzelfalls maßgebend.

Die Frage aber, in welcher Reihenfolge die gesamtschuldnerisch Verpflichteten ermessensfehlerfrei zu belangen sind, läßt sich allgemein beantworten.

Die Antwort kann jedoch nicht lauten, es sei eine bestimmte Reihenfolge nicht einzuhalten, alle Gesamtschuldner könnten gleichzeitig in Anspruch genommen werden.[282]) Sofern diese Ansicht vertreten wird, wird, wenn überhaupt eine Begründung erfolgt, auf § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG verwiesen. Der Bundesfinanzhof[283]) zB stellt lediglich fest: „Die allgemeine Übung, alle Haftenden gleichzeitig (sc. mit dem Hauptschuldner) in Anspruch zu nehmen, ist rechtlich nicht zu beanstanden." Er meint dann aber weiter, daß die Frage der Vollstreckung gesondert behandelt werden müsse. Insoweit macht der Bundesfinanzhof also auch den Unterschied zwischen der nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG zu treffenden Auswahlentscheidung hinsichtlich der Reihenfolge der Inanspruchnahme und der Entscheidung über die Verwirklichung des Haftungsanspruchs.

Beizutreten ist der gegenteiligen Ansicht, nach der die Steuerbehörde sich bei der nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG zu treffenden Auswahlentscheidung zunächst an den Hauptschuldner halten muß und erst in

---

281) vgl. Hans J. WOLFF § 31 II c 4; s. auch § 114 VwGO
282) BFH U. v. 28. 5. 1953 in DStR 1953, 383 und wie unter Anm. 246)
283) wie in Anm. 282)

zweiter Linie gegen den Nebenschuldner vorgehen kann.[284]) Der Reichsfinanzhof[285]) begründete das damit, daß die Inanspruchnahme des Nebenschuldners nicht recht und billig sei, solange noch ganz oder teilweise gegen den Steuerschuldner beigetrieben werden könne; die Haftung sei nach Sinn und Zweck hilfsweise vorgesehen. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt[286]) führt aus, es werde im allgemeinen einer zutreffenden Ermessensausübung entsprechen, wenn zunächst gegen den Hauptschuldner vorgegangen werde und der Nebenschuldner erst in Anspruch genommen werde, wenn das Vorgehen gegen den Hauptschuldner ohne Erfolg geblieben sei. Andernfalls könne die Inanspruchnahme des Nebenschuldners eine Unbilligkeit darstellen. Auf derselben Ebene bewegt sich auch die vom Finanzgericht Hamburg gegebene Begründung.[287])

Die Richtigkeit dieser Ansicht erhellt aus den nachstehenden Erwägungen.

Die sich aus einem Gesamtschuldverhältnis für die Verpflichteten ergebenden Rechtsfolgen kann das Finanzamt nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG grundsätzlich nach seinem Ermessen setzen; es steht ihm frei,

---

284) RFH 20, 199 (202); FG Hamburg U. v. 25. 7. 1952 in DStR 1952, 514; FG Hamburg U. v. 14. 4. 1954 in DStR 1954, 349; im Anschluß an FG Hamburg auch HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 7 StAnpG Anm. 4; TIPKE-KRUSE § 118 AO Anm. 5; OFD Frankfurt S. 404

Wenn der BFH (U. v. 28. 5. 1953 in DStR 1953, 383) von der allgemeinen Übung spricht, derzufolge alle gesamtschuldnerisch Verpflichteten gleichzeitig in Anspruch genommen werden, so erhellt aus den Hinweisen der OFD Frankfurt, daß zumindest für deren Bezirk eine solche Übung nicht besteht. Es wird anzunehmen sein, daß auch in den Bezirken anderer Oberfinanzdirektionen nicht nach der vom BFH angenommenen allgemeinen Übung verfahren wird.

285) RFH 20, 199 (202)

286) wie in Anm. 284)

287) FG Hamburg U. v. 25. 7. 1952 in DStR 1952, 514 und U. v. 14. 4. 1954 in DStR 1954, 349

Das Finanzgericht Hamburg tritt in dem zuletzt genannten Urteil der vom Bundesfinanzhof im Urteil vom 28. 5. 1953 (DStR 1953, 383) geäußerten Ansicht, der Nebenschuldner könne zugleich mit dem Hauptschuldner belangt werden, ausdrücklich entgegen. Sinngemäß meint das Finanzgericht, es könne nicht zunächst Zahlung vom Nebenschuldner verlangt und später im Beitreibungsverfahren u. U. von der Verwirklichung des Haftungsanspruchs abgesehen werden. Wenn das nämlich geschehe, sei damit dargetan, daß das Vorgehen gegen den Nebenschuldner von Anfang an ungerechtfertigt gewesen sei. Es müsse also nicht erst im Vollstreckungsverfahren, sondern schon vor Erlaß des Haftungsbescheids geprüft werden, ob die Inanspruchnahme des Nebenschuldners möglich sei. Das habe nach pflichtgemäßem Ermessen zu geschehen. Unter Berücksichtigung aller Umstände müsse dann aber zunächst gegen den Hauptschuldner vorgegangen werden.

an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Dieses durch § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG eingeräumte Auswahlermessen kann das Finanzamt aber (im Fall der Gesamtschuldnerschaft unter Haupt- und Nebenschuldner) in aller Regel[288]) fehlerfrei nur so handhaben, daß es sich zuerst an den Hauptschuldner und erst bei dessen Ausfall an den Nebenschuldner hält. So wird einmal genau der Reihenfolge entsprochen, in der Steuerschuld und Steuerhaftung entstanden sind; es wird der Reihenfolge der Tatbestandsverwirklichungen gefolgt. Auch wird so berücksichtigt, daß die Steuerhaftung begrifflich der Sicherung der Steuerschuld dient und daß der Nebenschuldner — wenn er seiner eigenen (Haftungs-) Verpflichtung nachkommt — die Steuerschuld eines anderen bezahlt, gegen den er regelmäßig einen Regreßanspruch haben wird. Hinzu kommt weiter, daß dem Hauptschuldner gegenüber der Steueranspruch nach dem Legalitätsprinzip verfolgt werden muß, während dem Nebenschuldner gegenüber von der Verfolgung oder Verwirklichung des Haftungsanspruchs abgesehen werden kann.

Des weiteren ergibt sich aber vornehmlich aufgrund der folgenden Überlegungen, daß eine Heranziehung des Nebenschuldners vor Ausfall des Hauptschuldners ermessensfehlerhaft ist.

Wenn der Nebenschuldner zum ersten Mal zur Zahlung aufgefordert wird, wird damit der bis dahin betagte Haftungsanspruch[289]) zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig gestellt. Bevor eine in der Form eines Haftungsbescheids ergehende Zahlungsaufforderung erfolgt, ist die Verbindlichkeit des Nebenschuldners nur erst entstanden; der Nebenschuldner kann zwar, muß aber noch nicht zahlen. Aus der bloß entstandenen wird eine akute Zahlungspflicht erst im Fälligkeitszeitpunkt, was hinsichtlich der Steuerschuld in § 3 Abs. 2 StAnpG zum Ausdruck kommt, indem hier gesagt ist, daß die Steuerschuld fällig ist, wenn sie zu entrichten ist. Abgesehen von dieser in § 3 Abs. 2 StAnpG enthaltenen Regelung ist es aber ohnehin ein allgemeiner und nicht weiter zu belegender Grundsatz, daß eine Schuld erst im Fälligkeitszeitpunkt zu erfüllen ist. Der die Fälligkeit des Haftungsanspruchs herbeiführenden Zahlungsaufforderung muß notgedrungen eine Entscheidung darüber vorausgehen, von welchem Gesamtschuldner Zahlung verlangt werden soll. Dies auf die Fälligkeit der in einem Gesamtschuldverhältnis enthaltenen Verpflichtungen bezogen, bedeutet, daß

---

288) Eine Ausnahme wird in Fällen zu machen sein, in denen der gegen den Hauptschuldner gerichtete Steueranspruch von vornherein aus irgendwelchen Gründen nicht realisierbar ist.

289) Eine betagte Forderung (bzw. ein betagter Anspruch) ist ein bereits gegenwärtiges Recht auf Zahlung bei Eintritt des Fälligkeitstermins; vgl. ENNECCERUS-NIPPERDEY I 2 § 199 II, BGHZ 19, 163 (168).

zweiter Linie gegen den Nebenschuldner vorgehen kann.[284]) Der Reichsfinanzhof[285]) begründete das damit, daß die Inanspruchnahme des Nebenschuldners nicht recht und billig sei, solange noch ganz oder teilweise gegen den Steuerschuldner beigetrieben werden könne; die Haftung sei nach Sinn und Zweck hilfsweise vorgesehen. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt[286]) führt aus, es werde im allgemeinen einer zutreffenden Ermessensausübung entsprechen, wenn zunächst gegen den Hauptschuldner vorgegangen werde und der Nebenschuldner erst in Anspruch genommen werde, wenn das Vorgehen gegen den Hauptschuldner ohne Erfolg geblieben sei. Andernfalls könne die Inanspruchnahme des Nebenschuldners eine Unbilligkeit darstellen. Auf derselben Ebene bewegt sich auch die vom Finanzgericht Hamburg gegebene Begründung.[287])

Die Richtigkeit dieser Ansicht erhellt aus den nachstehenden Erwägungen.

Die sich aus einem Gesamtschuldverhältnis für die Verpflichteten ergebenden Rechtsfolgen kann das Finanzamt nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG grundsätzlich nach seinem Ermessen setzen; es steht ihm frei,

---

284) RFH 20, 199 (202); FG Hamburg U. v. 25. 7. 1952 in DStR 1952, 514; FG Hamburg U. v. 14. 4. 1954 in DStR 1954, 349; im Anschluß an FG Hamburg auch HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 7 StAnpG Anm. 4; TIPKE-KRUSE § 118 AO Anm. 5; OFD Frankfurt S. 404

Wenn der BFH (U. v. 28. 5. 1953 in DStR 1953, 383) von der allgemeinen Übung spricht, derzufolge alle gesamtschuldnerisch Verpflichteten gleichzeitig in Anspruch genommen werden, so erhellt aus den Hinweisen der OFD Frankfurt, daß zumindest für deren Bezirk eine solche Übung nicht besteht. Es wird anzunehmen sein, daß auch in den Bezirken anderer Oberfinanzdirektionen nicht nach der vom BFH angenommenen allgemeinen Übung verfahren wird.

285) RFH 20, 199 (202)

286) wie in Anm. 284)

287) FG Hamburg U. v. 25. 7. 1952 in DStR 1952, 514 und U. v. 14. 4. 1954 in DStR 1954, 349

Das Finanzgericht Hamburg tritt in dem zuletzt genannten Urteil der vom Bundesfinanzhof im Urteil vom 28. 5. 1953 (DStR 1953, 383) geäußerten Ansicht, der Nebenschuldner könne zugleich mit dem Hauptschuldner belangt werden, ausdrücklich entgegen. Sinngemäß meint das Finanzgericht, es könne nicht zunächst Zahlung vom Nebenschuldner verlangt und später im Beitreibungsverfahren u. U. von der Verwirklichung des Haftungsanspruchs abgesehen werden. Wenn das nämlich geschehe, sei damit dargetan, daß das Vorgehen gegen den Nebenschuldner von Anfang an ungerechtfertigt gewesen sei. Es müsse also nicht erst im Vollstreckungsverfahren, sondern schon vor Erlaß des Haftungsbescheids geprüft werden, ob die Inanspruchnahme des Nebenschuldners möglich sei. Das habe nach pflichtgemäßem Ermessen zu geschehen. Unter Berücksichtigung aller Umstände müsse dann aber zunächst gegen den Hauptschuldner vorgegangen werden.

an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Dieses durch § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG eingeräumte Auswahlermessen kann das Finanzamt aber (im Fall der Gesamtschuldnerschaft unter Haupt- und Nebenschuldner) in aller Regel[288]) fehlerfrei nur so handhaben, daß es sich zuerst an den Hauptschuldner und erst bei dessen Ausfall an den Nebenschuldner hält. So wird einmal genau der Reihenfolge entsprochen, in der Steuerschuld und Steuerhaftung entstanden sind; es wird der Reihenfolge der Tatbestandsverwirklichungen gefolgt. Auch wird so berücksichtigt, daß die Steuerhaftung begrifflich der Sicherung der Steuerschuld dient und daß der Nebenschuldner — wenn er seiner eigenen (Haftungs-) Verpflichtung nachkommt — die Steuerschuld eines anderen bezahlt, gegen den er regelmäßig einen Regreßanspruch haben wird. Hinzu kommt weiter, daß dem Hauptschuldner gegenüber der Steueranspruch nach dem Legalitätsprinzip verfolgt werden muß, während dem Nebenschuldner gegenüber von der Verfolgung oder Verwirklichung des Haftungsanspruchs abgesehen werden kann.

Des weiteren ergibt sich aber vornehmlich aufgrund der folgenden Überlegungen, daß eine Heranziehung des Nebenschuldners vor Ausfall des Hauptschuldners ermessensfehlerhaft ist.

Wenn der Nebenschuldner zum ersten Mal zur Zahlung aufgefordert wird, wird damit der bis dahin betagte Haftungsanspruch[289]) zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig gestellt. Bevor eine in der Form eines Haftungsbescheids ergehende Zahlungsaufforderung erfolgt, ist die Verbindlichkeit des Nebenschuldners nur erst entstanden; der Nebenschuldner kann zwar, muß aber noch nicht zahlen. Aus der bloß entstandenen wird eine akute Zahlungspflicht erst im Fälligkeitszeitpunkt, was hinsichtlich der Steuerschuld in § 3 Abs. 2 StAnpG zum Ausdruck kommt, indem hier gesagt ist, daß die Steuerschuld fällig ist, wenn sie zu entrichten ist. Abgesehen von dieser in § 3 Abs. 2 StAnpG enthaltenen Regelung ist es aber ohnehin ein allgemeiner und nicht weiter zu belegender Grundsatz, daß eine Schuld erst im Fälligkeitszeitpunkt zu erfüllen ist. Der die Fälligkeit des Haftungsanspruchs herbeiführenden Zahlungsaufforderung muß notgedrungen eine Entscheidung darüber vorausgehen, von welchem Gesamtschuldner Zahlung verlangt werden soll. Dies auf die Fälligkeit der in einem Gesamtschuldverhältnis enthaltenen Verpflichtungen bezogen, bedeutet, daß

---

288) Eine Ausnahme wird in Fällen zu machen sein, in denen der gegen den Hauptschuldner gerichtete Steueranspruch von vornherein aus irgendwelchen Gründen nicht realisierbar ist.

289) Eine betagte Forderung (bzw. ein betagter Anspruch) ist ein bereits gegenwärtiges Recht auf Zahlung bei Eintritt des Fälligkeitstermins; vgl. ENNECCERUS-NIPPERDEY I 2 § 199 II, BGHZ 19, 163 (168).

bei der nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG zu treffenden Auswahlentscheidung darüber zu befinden ist, welcher Anspruch — der Steueranspruch oder der Haftungsanspruch — zuerst fällig gestellt werden soll. § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG müßte demnach so gelesen werden: Es steht dem Finanzamt frei, in welcher Reihenfolge es die Fälligkeit der Steuerschuld oder die Fälligkeit der Steuerhaftung herbeiführen will. Das setzt aber voraus, daß im Augenblick der solcherart zu fällenden Entscheidung noch nichts hinsichtlich des Fälligkeitszeitpunkts bestimmt ist. Mithin kann zunächst einmal in den Fällen, in denen die Steuerschuld bereits fällig ist, wenn nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG entschieden werden soll, die Fälligkeit auch der Steuerhaftung (vorerst) nicht mehr herbeigeführt werden; es ist der Ermessensentscheidung bereits vorgegriffen. Zum anderen ist aber auch eine sich im Rahmen des § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG bewegende Ermessensbetätigung in den Fällen nicht mehr möglich, in denen der Fälligkeitszeitpunkt der Steuerschuld bereits feststeht; denn auch in diesen Fällen ist bereits darüber befunden, von welchem gesamtschuldnerisch Verpflichteten zuerst Zahlung zu verlangen ist. Fraglich können nur die Fälle bleiben, in denen im Zeitpunkt der nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG zu treffenden Entscheidung noch nichts hinsichtlich der Fälligkeit der Steuerschuld bestimmt ist.

Im einzelnen bleibt zu den vorstehend genannten Fallgruppen noch folgendes auszuführen.

Fallgruppe a): die Steuerschuld ist bereits fällig, wenn nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG entschieden werden soll.

Für alle Steuern hat das Gesetz den Fälligkeitszeitpunkt der Steuerschuld bestimmt.[290]) Es wird dabei entweder vom Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld oder vom Zeitpunkt der Bekanntgabe des Steuerbescheids ausgegangen und nach Zubilligung einer mehr oder weniger langen Frist der Fälligkeitstermin festgesetzt. Bei den Veranlagungssteuern (zB Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, Gewerbesteuer) ist der Fälligkeitszeitpunkt regelmäßig der letzte Tag des auf die Bekanntgabe des Steuerbescheids folgenden Monats;[291])

---

290) vgl. zB §§ 35 Abs. 1, 47 Abs. 2 EStG; 13 Abs. 1, 3 S. 2 UStG; 19 Abs. 1, 20 Abs. 2 GewStG; 26 GewStG, 22 GrStG, 16 GrEStG; 12 KraftStG; 27 KVStG; 10 WStG; 6 FeuerschStG; 13, 19 Abs. 2 RennwLottG; 6 BierStG; 8 VersStG

291) Den Formulierungen im Gesetz könnte leicht anderes entnommen werden. Wenn zB § 13 Abs. 3 S. 2 UStG bestimmt, daß der nach der Veranlagung noch offen stehende Betrag als Abschlußzahlung innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten ist, soll damit nicht etwa gesagt werden, daß die Schuld während dieses Monats fällig ist. Es kann zwar während dieser Zeit gezahlt werden, fällig wird die (Jahres-) Umsatzsteuerschuld jedoch erst am letzten Tag des Monats (vgl. BGHZ 19, 163/168).

sofern wegen des Fälligkeitszeitpunkts auf den Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld abgestellt wird, finden sich unterschiedliche Regelungen. Bei der Wechselsteuer zB fallen Entstehungszeitpunkt und Fälligkeitszeitpunkt der Steuerschuld aufeinander (§ 10 WStG), während beispielsweise bei der Kapitalverkehrsteuer die Fälligkeit am 14. Tag nach Entstehung der Steuerschuld eintritt (§ 27 KVStG).

Soweit die Fälligkeit der Steuerschuld — weil auf deren Entstehungszeitpunkt abgestellt wird — unmittelbar kraft Gesetzes herbeigeführt worden ist, ist damit vom Gesetzgeber bestimmt, welcher Gesamtschuldner zuerst zu zahlen hat. Eine anderweitige Ermessensentscheidung ist nicht mehr möglich; würde sie getroffen werden, wäre sie fehlerhaft. Soweit die Fälligkeit der Steuerschuld zu einem bestimmten Zeitpunkt nach Bekanntgabe des Steuerbescheids eingetreten ist, ist das nicht anders; auch hier ist — allerdings nach vorherigem Erlaß eines Steuerbescheids — das Gesetz für die Frage nach der Reihenfolge der Inanspruchnahme maßgebend.

Fallgruppe b): der Fälligkeitszeitpunkt der Steuerschuld liegt bereits fest, wenn eine Entscheidung nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG in Frage kommt.

Diese Fälle entsprechen den unter der Fallgruppe a) zusammengefaßten, nur ist die Fälligkeit der Steuerschuld noch nicht e i n g e t r e t e n. Da durch die Bestimmung des Fälligkeitszeitpunkts bereits (gesetzlich) festgelegt ist, daß der Hauptschuldner am Tage X zu zahlen hat, kann durch eine Ermessensentscheidung die Fälligkeit der Steuerhaftung nicht zu einem früheren Zeitpunkt herbeigeführt werden.

Fallgruppe c): es ist noch nichts hinsichtlich der Fälligkeit der Steuerschuld bestimmt, wenn nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG entschieden werden könnte.

In diesen Fällen, die nur bei Veranlagungssteuern vorkommen können (ein Steuerbescheid ist noch nicht erlassen), steht einer Ermessensentscheidung nach § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG eine bereits durch die Festlegung eines Fälligkeitstermins für die Steuerschuld bestimmte Reihenfolge der Inanspruchnahme nicht entgegen. Jedoch kann das nichts daran ändern, daß durch Herbeiführung der Fälligkeit zuerst vom Hauptschuldner und erst bei dessen Ausfall Zahlung vom Nebenschuldner verlangt werden kann. Es ist nämlich nicht einzusehen, warum der Nebenschuldner, dessen Verpflichtung — oftmals sicherlich rein zufällig — v o r dem Zeitpunkt entsteht, in dem hinsichtlich der Fälligkeit der Steuerschuld bereits entschieden ist, schlechter behandelt werden soll als der Nebenschuldner, dessen Verpflichtung n a c h Fälligkeit oder Bestimmung des Fälligkeitszeitpunkts der Steuerschuld entsteht.

An einem Beispiel soll das vorstehend über die Inanspruchnahme des Nebenschuldners Ausgeführte veranschaulicht werden.

A ist Inhaber einer Brauerei und daher nach § 2 Abs. 2 BierStG Steuerschuldner der Biersteuer, die nach Maßgabe der §§ 3 Abs. 5 Ziff. 7 StAnpG, 2 Abs. 1 BierStG[292]) entsteht.

In der Brauerei wird monatlich soviel Bier hergestellt, daß sich die im Laufe eines Monats entstehenden Biersteuerschulden auf jeweils 10 000,— DM[293]) belaufen. Hinsichtlich der Fälligkeit der Steuerschuld bestimmt § 6 BierStG, daß die Steuer bis zum 15. des zweiten Monats zu entrichten ist,[294]) der auf den Monat folgt, in dem die Steuerschuld entstanden ist. Zahlungsaufschub ist nicht zulässig.[295])

A hat für die Monate Oktober, November, Dezember 1960 die Biersteuerschuld nicht bezahlt.

Seinen nach Maßgabe des § 13 Abs. 1 UStG entstehenden monatlichen Umsatzsteuerverpflichtungen ist A ordnungsgemäß nachgekommen. Seinen sonstigen steuerrechtlichen Verpflichtungen hat er ebenfalls entsprochen.

Am 1. 1. 1961 übereignet A die Brauerei an B. B wird damit am 1. 1. 1961 nach § 116 AO Nebenschuldner.

Hinsichtlich der Bier- und Umsatzsteuerschulden des A ergeben sich folgende Fälle:

Fall 1:

Die von A noch für Oktober 1960 geschuldete Biersteuer ist kraft Gesetzes am 15. 12. 1960 fällig geworden.[296]) A hätte also spätestens schon am 15. 12. 1960 10 000,— DM zahlen müssen. Die Verpflichtung des Nebenschuldners B ist erst nach Fälligkeit der Schuld des A am 1. 1. 1961 entstanden. Er kann durch Haftungsbescheid erst zur Zahlung der 10 000,— DM aufgefordert werden, wenn A mit seiner

---

292) Durch § 2 Abs. 1 BierStG wird § 3 Abs. 5 Ziff. 7 StAnpG insofern ergänzt, als der Entstehungszeitpunkt genau auf den Augenblick festgelegt wird, in dem das Bier aus der Brauerei entfernt oder — sofern es getrunken wird — entnommen wird.

293) Die im folgenden genannten Zahlen werden für ein Beispiel verwandt, wollen also nicht nach Maßgabe der einschlägigen Steuersätze rechnerisch richtig sein.

294) vgl. § 3 Abs. 2 StAnpG; s. auch BGH U. v. 11. 7. 1952 in NJW 1952, 1256

295) zu beachten ist jedoch § 129 AO

296) § 6 BierStG bestimmt, daß die Steuer bis zum 15. des zweiten Monats zu entrichten ist, der auf den Monat folgt, in dem die Steuerschuld entstanden ist. Die zB im Januar entstandene Steuerschuld ist also bis zum 15. März zu entrichten, was bedeutet, daß sie vom Augenblick ihrer Entstehung an als betagte Forderung während der Zeit bis zum 15. März bezahlt werden kann; die Fälligkeit und damit die Möglichkeit einer zwangsweisen Durchsetzung des Anspruchs treten erst am 15. März ein.

Leistung ausfällt. A ist bereits vom Gesetz als Zahlungspflichtiger ausgewählt worden.

Fall 2:

Die noch offenen Biersteuerschulden des A aus November und Dezember 1960 werden am 15. 1. 1961 bzw. am 15. 2. 1961 fällig. A war als Zahlungspflichtiger bereits bestimmt, als die Steuerhaftung des B entstand. Gegen B kann kein Haftungsbescheid erlassen werden.

Fall 3:

A wird zur Umsatzsteuer veranlagt; es ergibt sich ein noch offener Betrag von 5 000,— DM.

Die Jahresumsatzsteuerschuld ist am 31. 12. 1960, 24 Uhr, entstanden; B haftet also auch in Höhe von 5 000,— DM.

Da die Steuerhaftung zu einem Zeitpunkt entstanden ist, als hinsichtlich der Fälligkeit der Steuerschuld noch nichts bestimmt war, könnte B hier an sich als Nebenschuldner zur Zahlung aufgefordert werden. Das ist jedoch nicht möglich, weil seine Heranziehung ermessensfehlerhaft wäre und gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung verstoßen würde. Das zeigt die

Abwandlung des Falles 3:

A übereignet seinen Betrieb erst am 1. 4. 1961 an B. Zu diesem Zeitpunkt hat A bereits den Steuerbescheid in Händen, in dem er zur Zahlung der für 1960 noch offenen Umsatzsteuerschuld aufgefordert wird. B kann vorerst nicht herangezogen werden.

In dem besprochenen Beispiel kann B also in keinem Fall zur Zahlung der sich insgesamt auf 35 000,— DM belaufenden Steuerschulden des A herangezogen werden, es sei denn, A fiele als Hauptschuldner aus.

Während das Finanzamt also im Falle der Gesamtschuldnerschaft unter Haupt- und Nebenschuldner hinsichtlich der A u s w a h l unter den Schuldnern ermessenfehlerfrei grundsätzlich in der Reihenfolge 1. Hauptschuldner und 2. Nebenschuldner zu entscheiden hat, verbleiben ihm nach Satz 3 in § 7 Abs. 3 StAnpG noch zwei weitere Möglichkeiten zu einer Ermessensentscheidung. Wenn der Hauptschuldner, der zunächst in Anspruch genommen worden ist, mit seiner Leistung ausfällt und daraufhin einer von mehreren Nebenschuldnern in Anspruch genommen werden soll,[297]) so ist es dem Ermessen des Finanzamts überlassen, ob es von diesem die ganze Leistung fordern

---

297) Von welchem Nebenschuldner Zahlung verlangt werden soll, ist nach pflichtgemäßen Ermessen zu entscheiden. Dabei ist zu berücksichtigen, wessen Verantwortlichkeit für die Entrichtung der Steuer größer ist (vgl. FG Hamburg U. v. 25. 7. 1952 in DStR 1952, 514).

oder auf einen Teil verzichten will.[298]) Wie hier die fehlerfreie Ermessensentscheidung auszufallen hat, richtet sich nach dem Einzelfall. Auch für den Fall, daß mehrere Nebenschuldner belangt werden sollen und jedem von ihnen nur eine bestimmte Teilleistung auf die Steuerschuld abverlangt wird, ist für die Richtigkeit der Ermessensentscheidung über die Höhe jeder Teilleistung der Einzelfall maßgebend.

§ 35. Die Inanspruchnahme der Verpflichteten in nicht zur Steuerhaftung gehörenden Fällen

Nachdem untersucht worden ist, unter welchen Voraussetzungen in den Fällen der Steuerhaftung ein Nebenschuldner in Anspruch genommen werden kann, soll der Vollständigkeit halber noch kurz besprochen werden, wie die Inanspruchnahme in den Fällen erfolgt, in denen mehrere Hauptschuldner vorhanden sind und wie die Heranziehung verläuft, wenn es sich um Verpflichtungen aus den Tatbeständen handelt, die Steuerabführungen im Wege des Abzugsverfahrens vorsehen. In den anderen besprochenen Fällen, die nicht zu den Steuerhaftungsfällen gehören, wird der Verpflichtete entweder als Hauptschuldner belangt oder im Falle der Strafhaftung nach Maßgabe des § 417 AO herangezogen. Für die nach § 120 Abs. 1 AO mitverpflichteten Personen besteht die Sondervorschrift des § 330 AO, soweit es sich um das Zwangsverfahren handelt; soweit die Inanspruchnahme außerhalb des Zwangsverfahrens in Frage steht, gelten für die nach § 120 AO Verpflichteten die Vorschriften des bürgerlichen Rechts, was immer — auch hinsichtlich des Zwangsverfahrens — der Fall ist, wenn sich jemand vertraglich verpflichtet hat, die Steuerschuld eines anderen zu bezahlen (§ 120 Abs. 2 AO).

I. Auch für die Fälle, in denen aufgrund einer gemeinsamen Tatbestandsverwirklichung mehrere Hauptschuldner vorhanden sind,[299]) ist in materieller Hinsicht bezüglich der Inanspruchnahme § 7 Abs. 1 StAnpG maßgebend: die mehreren Hauptschuldner sind Gesamtschuldner.[300]) An welchen dieser Gesamtschuldner sich das Finanzamt halten will, ist ihm freigestellt (§ 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG). Das bedeutet hier aber nicht wie in Bezug auf einen Nebenschuldner, daß das

---

298) Da dem Nebenschuldner gegenüber das Legalitätsprinzip nicht gilt, braucht ein evtl. Verzicht nicht durch Erlaß nach § 131 AO zu erfolgen. Der Steueranspruch bleibt dann selbstverständlich in voller Höhe bestehen; er erlischt nur, soweit vom Nebenschuldner nach Maßgabe der Bestimmung des Finanzamtes auf ihn geleistet wird.

299) s. d. §§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG; 7 Abs. 2 GrStG; 15 Ziff. 1, 2, 5 GrEStG; 15 Abs. 1 ErbStG; 25 KVStG

300) vgl. zB LEISE S. 257
CRISOLLI (S. 124) spricht hier von einer „Gesamtschuld im engeren Sinn", BÜHLER (I S. 228) von einer „vollen Gesamtschuld".

Finanzamt von der Inanspruchnahme eines Hauptschuldners ganz absehen kann, wenn der zunächst belangte Hauptschuldner ausfällt. Denn jeder der an dem Gesamtschuldverhältnis beteiligten Hauptschuldner steht dem Finanzamt gegenüber in gleichwerter und gleichrangiger Rechtsposition. Es ist daher auch nicht möglich, daß — wenn nur gegen einen Hauptschuldner vorgegangen werden soll — diesem gegenüber die Forderung auf einen bestimmten Teil beschränkt wird, es sei denn, daß der nicht beanspruchte Teil der Steuerschuld erlassen worden ist. Jeder in einem Gesamtschuldverhältnis stehende Hauptschuldner ist eben grundsätzlich so zu behandeln, als sei er der einzige Verpflichtete. Lediglich hinsichtlich seiner Auswahl und der Möglichkeit, nach § 7 Abs. 3 S. 3 StAnpG mit einem anderen Hauptschuldner zusammen nur auf einen Teil der Steuerschuld in Anspruch genommen zu werden, macht sich seine Rechtsstellung als Gesamtschuldner bemerkbar.[301]) Der Nebenschuldner steht sich demgegenüber als Gesamtschuldner besser.

II. Für Gesamtschuldner nach § 7 Abs. 2 StAnpG — also in den Fällen einer Zusammenveranlagung —[302]) sieht § 7 Abs. 3 S. 4—7 StAnpG die besondere Möglichkeit vor, eine Zwangsvollstreckung wegen der gesamten Einkommen- bzw. Vermögensteuerschuld abzuwenden. Damit wird gegenüber anderen Hauptschuldnern, die untereinander Gesamtschuldner sind, eine Vergünstigung geschaffen, die aber aus der besonderen Sachlage heraus gerechtfertigt ist, welche sich in den Fällen einer Zusammenveranlagung ergibt. So wäre es beispielsweise ungerechtfertigt, wenn ein vermögendes Kind, das zusammen mit seinem Vater als Haushaltungsvorstand zur Vermögensteuer veranlagt worden ist, die Zwangsvollstreckung in sein Vermögen auch wegen des Steueranspruchs dulden müßte, der sich bei einer getrennten Veranlagung gegen seinen Vater richten würde.

In Bezug auf die Zusammenveranlagung von Kindern mit ihren Eltern ist von LEINGÄRTNER[303]) die Ansicht vertreten worden, daß § 7 Abs. 2 StAnpG insoweit verfassungswidrig sei; es werde gegen Artikel 3 und Artikel 2 GG verstoßen. Außerdem ergebe sich die

301) a. A. KOTTER, Haftung S. 655
KOTTER meint, Hauptschuldner und Hauptschuldner als Gesamtschuldner seien in materieller Hinsicht rechtlich ebenso zu behandeln wie Hauptschuldner und Nebenschuldner als Gesamtschuldner, nur in formeller Hinsicht bestehe ein Unterschied (einmal Erlaß eines Steuerbescheids, andererseits Erlaß eines Haftungsbescheids). Davon abgesehen, daß KOTTER eine Begründung für seine Meinung nicht gibt, ist aus den oben gemachten Ausführungen ersichtlich, daß seine Ansicht nicht zutrifft.

302) §§ 26, 26 b, 27 EStG, 11 Abs. 1, 2 VStG; vgl. auch oben § 23 III

303) LEINGÄRTNER S. 24 f

Nichtigkeit schon daraus, daß ein Verstoß gegen das Kontrollratsgesetz Nr. 1 vorliege, da die Einstandspflicht eines Kindes für die Steuerschulden seiner Eltern einer „Sippenhaftung" gleichkomme, also NS-Gedankengut sei. LEINGÄRTNER setzt dabei voraus, daß sich für das Kind durch die Zusammenveranlagung Nachteile ergeben. Das ist aber nicht der Fall.[304]) Über § 7 Abs. 3 S. 4—7 StAnpG hat das Kind die Möglichkeit, eine Aufteilung der noch offenen Steuerschuld herherbeizuführen, wenn es als Hauptschuldner Zwangsmaßnahmen ausgesetzt wird. Damit kommt dann seitens der Steuerbehörde nur noch eine Anspruchsverwirklichung in der Höhe in Betracht, in der das Kind bei getrennter Veranlagung tatsächlich Schuldner wäre. Es ist jedoch zu berücksichtigen, daß LEINGÄRTNER seine Meinung im Jahre 1956 geäußert hat, die Möglichkeit zur Beschränkung der Zwangsvollstreckung nach den Sätzen 4—7 in § 7 Abs. 3 StAnpG hingegen erst im Jahre 1958[305]) eröffnet worden ist, so daß anzunehmen ist, daß LEINGÄRTNER seine damals vertretene Ansicht aufgegeben haben wird. Im übrigen hat das Bundesverfassungsgericht hinsichtlich der Frage, ob § 7 Abs. 2 StAnpG, soweit Ehepaare davon betroffen werden, wegen Verstoßes gegen Art. 6 Abs. 1 GG verfassungswidrig ist, unter Verweis auf § 7 Abs. 3 StAnpG die Ansicht vertreten, § 7 Abs. 2 StAnpG sei nicht zu beanstanden,[306]) was bei entsprechender Lesart auch insoweit zu gelten haben wird, als es sich um die Zusammenveranlagung eines Kindes mit seinen Eltern handelt.

III. In den Fällen, in denen die Steuer im Wege des Abzugverfahrens erhoben wird,[307]) wird der zu Belangende in formeller Hinsicht durch einen Haftungsbescheid in Anspruch genommen (§§ 46 Abs. 3 LStDV, 73 g Abs. 1 EStDV, 12 Abs. 1 KapStDV). Für die Lohnsteuer ist in § 46 Abs. 3 LStDV zwar nur von einem schriftlichen Bescheid die Rede, der im Fall der Lohnsteuernachforderung gegen Arbeitnehmer oder Arbeitgeber zu erlassen ist, jedoch erfolgt die Inanspruchnahme auch durch diesen schriftlichen Bescheid regelmäßig in der Form eines Haftungsbescheids.[308]) Aus der Heranziehung des Arbeitgebers durch einen Haftungsbescheid ist aber für das materielle Recht nicht zu folgern, daß der Arbeitgeber damit Haftender im Sinne

---

304) Im Regelfall wird — selbst wenn die Steuerschuld zunächst aus dem Vermögen des Kindes beglichen ist — ein interner Ausgleich stattfinden, so daß schon deshalb von einer Benachteiligung nicht die Rede sein kann.

305) Gesetz v. 18. 7. 1958 (BGBl I S. 473)

306) BVerfG U. v. 21. 2. 1961 in MDR 1961, 382 (383)

307) das sind Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Aufsichtsratsteuer

308) EHLERS S. 211

eines Nebenschuldners wird.[309]) Umgekehrt wird auch der Arbeitnehmer (Steuerschuldner) nicht zum Nebenschuldner, wenn an ihn ein Haftungsbescheid ergeht. In materieller Hinsicht wird durch den Haftungsbescheid, der ja seinem Wesen nach Steuerbescheid ist, keine Änderung herbeigeführt: der Arbeitgeber bleibt Entrichtungspflichtiger, der Arbeitnehmer Steuerschuldner.

Materiell gesehen ist das Verhältnis, in dem Arbeitgeber und Arbeitnehmer in Bezug auf die Lohnsteuer als Verpflichtete zueinander stehen, als Gesamtschuldverhältnis nach § 7 Abs. 1 StAnpG anzusehen.[310]) Dabei kann der Arbeitnehmer allerdings nur unter den Voraussetzungen des § 38 Abs. 3 S. 3 Ziff. 1 bis 4 EStG belangt werden, so daß — solange diese Voraussetzungen noch nicht gegeben sind — dem Gesamtschuldverhältnis keine Bedeutung zukommt. Wenn die Voraussetzungen des § 38 Abs. 3 S. 3 Ziff. 1 bis 4 EStG eingetreten sind, ist es Ermessenssache, ob der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer zur Zahlung herangezogen werden soll.

§ 36. Die dem Nebenschuldner gegen seine Inanspruchnahme zustehenden Rechtsmittel

Es haben sich bislang zwei Auswirkungen der Unterscheidung zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung gezeigt: die eine (nicht so wesentliche) hinsichtlich der Entstehung der Steuerhaftung, die andere (wesentlichere) bei der Geltendmachung der Steuerhaftung im Rahmen des § 7 Abs. 3 S. 2, 3 StAnpG. Ob sich die Unterscheidung Steuerschuld — Steuerhaftung auch in Bezug auf die Rechtsmittel auswirkt, die dem Haupt- bzw. Nebenschuldner bei einer Inanspruchnahme zustehen, soll im folgenden untersucht werden.

Maßgebend für die Frage, welche Rechtsmittel dem Nebenschuldner gegen seine Inanspruchnahme zustehen, ist § 119 Abs. 1 AO. Danach hat der Nebenschuldner das Recht, gegen seine Heranziehung die Rechtsmittel geltend zu machen, die dem Hauptschuldner[311]) zustehen.

---

309) Entsprechendes gilt — auch hinsichtlich der folgenden Ausführungen — für den Schuldner der Aufsichtsratsvergütungen und den Schuldner der Kapitalerträge. Daß es sich bei der Verpflichtung des Arbeitgebers nicht um eine Nebenhaftung handelt, ist bereits oben (§ 26) gesagt worden.

310) vgl. BAG U. v. 27. 3. 1958 in NJW 1958, 1460 (1461); BLÜMICH-FALK § 38 EStG Anm. 7; HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 3 StAnpG Anm. 6; BGB-RGRK § 421 Anm. 5

311) § 119 Abs. 1 AO spricht zwar nicht vom Hauptschuldner, sondern vom Steuerpflichtigen, meint aber den Hauptschuldner.

Der Nebenschuldner kann also im Rechtsmittelweg zunächst einmal all das vorbringen, was auch der Hauptschuldner gegen seine Inanspruchnahme hätte vortragen können und damit unter Umständen Einfluß auf Grund und Höhe der Steuerschuld nehmen; die Befugnis hierzu steht dem Nebenschuldner grundsätzlich auch dann zu, wenn die Steuerschuld dem Hauptschuldner gegenüber bereits rechtskräftig (unanfechtbar) geworden ist.[312]) Ausnahmen bestehen hier hinsichtlich der Rechtskraftwirkung nur in den Fällen der §§ 119 Abs. 2[313]), 210 a Abs. 2, 219 Abs. 3 AO. Des weiteren hat der Nebenschuldner das Recht, gegen die Voraussetzungen anzugehen, die zu seiner Inanspruchnahme geführt haben. Er kann also seine eigene Verpflichtung als nicht gerechtfertigt rügen, Grund und Höhe dieser Verpflichtung bestreiten, deren Erlöschen einwenden oder dem Finanzamt einen Ermessensfehlgebrauch bei dessen Entscheidungen nach § 7 Abs. 3 S. 2, 3 StAnpG vorwerfen[314]). Gegenüber dem Hauptschuldner und dessen Verpflichtung ist der Nebenschuldner mithin hinsichtlich der Rechtsmittel rechtlich selbständig; eine Abhängigkeit der Steuerhaftung von der Steuerschuld besteht hier grundsätzlich nicht.

§ 37. Das Erlöschen der Steuerhaftung

I. Wie für das Erlöschen der Steuerschuld kommt auch für das Erlöschen der Steuerhaftung in erster Linie Zahlung in Betracht.[315]) Dabei kann die Zahlung — da zwei Verbindlichkeiten vorliegen — einmal auf die Steuerschuld, zum anderen aber auch auf die Steuerhaftung erfolgen. Eine wirksame und vollständige Zahlung auf die Steuerschuld hat zur Folge, daß Steuerschuld wie Steuerhaftung erlöschen, § 7 Abs. 4 StAnpG. Umgekehrt bewirkt auch die Zahlung auf die

---

312) vgl. KÜHN § 119 AO Anm. 1; RIEWALD § 119 AO Anm. 1 S. 543 ff; RÜMELIN S. 200

313) Rechtsnachfolger iS von § 119 Abs. 2 AO sind nur die Gesamtrechtsnachfolger, nicht daher die Sonderrechtsnachfolger nach § 116 Abs. 1, 2 AO (vgl. RIEWALD § 119 AO Anm. 1 S. 545; PLEYER Sp. 495 f).

314) vgl. zB RITTER, Überprüfung S. 703

315) vgl. oben § 17

Steuerhaftung, daß Haftung und Steuerschuld — diese jedenfalls, soweit sie dem Finanzamt gegenüber besteht —[316]) untergehen.

Jede Zahlung, ob vom Hauptschuldner oder vom Nebenschuldner, ob auf die Steuerschuld oder auf die Steuerhaftung geleistet, hat Rechtswirkung auch für die Verpflichtung des Gesamtschuldners, der nicht geleistet hat.

II. Für jeden der am Gesamtschuldverhältnis beteiligten Schuldner hat die Aufrechnung[317]) dieselbe Rechtswirkung wie die Zahlung,[318]) gleichgültig, ob sie vom Hauptschuldner hinsichtlich seiner Verpflichtung, vom Nebenschuldner hinsichtlich der Steuerhaftung oder vom Finanzamt einem der Verpflichteten gegenüber erklärt worden ist. Es wird damit zwar nicht dem Wortlaut des § 7 Abs. 4 S. 1 StAnpG entsprochen, denn in § 7 Abs. 4 S. 1 StAnpG ist lediglich gesagt, daß Z a h l u n g (Entrichtung) durch einen Gesamtschuldner den anderen Gesamtschuldnern zustatten kommt. Jedoch müssen Zahlung und Aufrechnung einander gleichgestellt werden, da bei der Aufrechnung — zumal unter den strengen Voraussetzungen des § 124 AO — Geld im Wege der Verrechnung von Gegenforderung mit Hauptforderung zwar nicht effektiv, wohl aber wertmäßig (buchmäßig) bewegt wird. Die der Aufrechnung durch einen Hauptschuldner für die Verpflichtung des Nebenschuldners zukommende Rechtswirkung beruht also darauf, daß die Aufrechnung einer Zahlung gleichzusetzen ist und damit § 7 Abs. 4 S. 1 StAnpG zum Zuge kommt. Die Rechtswirkung der Aufrechnung durch einen Hauptschuldner für den Nebenschuldner folgt

---

316) Für die Frage des internen Ausgleichs zwischen Nebenschuldner und Hauptschuldner wird anzunehmen sein, daß der Steueranspruch — zwar nicht als öffentlichrechtlicher — wohl aber als privatrechtlicher Anspruch auf den Nebenschuldner übergeht, was in den Fällen einen (gerechtfertigten) Vorteil für den Nebenschuldner bedeutet, in denen ein eigener Rückforderungsanspruch nicht besteht.
Das Reichsgericht (RGZ 135, 25 ff; 146, 317 ff) hat für die Fälle, in denen ein am Steuerrechtsverhältnis unbeteiligter Dritter (zB ein Steuerbürge) die Steuerschuld des Hauptschuldners bezahlte, angenommen, daß der Anspruch des Finanzamtes gegen den Hauptschuldner auf den Dritten übergehe; der hoheitliche Inhalt des Anspruchs sei mit der Erfüllung fortgefallen, der Anspruch aus seinen hoheitsrechtlichen Beziehungen gelöst. Dieser für einen Dritten angenommene Forderungsübergang muß auch für einen Nebenschuldner gelten, der seiner Verpflichtung nachgekommen ist (vgl. auch Anm. 111).
Die Frage des internen Ausgleichs ist im übrigen eine Frage des bürgerlichen Rechts (vgl. BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 378; CRISOLLI S. 127; RIEWALD § 7 StAnpG Anm. 1).

317) vgl. oben § 18

318) so auch GEORG F 175; LUCAS Sp. 1008; s. auch ARENS S. 576
Der Aufrechnung im Rahmen des steuerrechtlichen Gesamtschuldverhältnisses kommt also dieselbe Rechtswirkung zu wie im bürgerlichen Recht (§ 422 Abs. 1 S. 2 BGB).

nicht unmittelbar aus dem Fortfall der Steuerschuld, weil etwa die Steuerhaftung begrifflich vom Bestand der Steuerschuld abhängig wäre.[319]) Es soll damit nicht bestritten werden, daß grundsätzlich ein Nebenschuldner nur zur Erfüllung seiner Verpflichtung herangezogen werden kann, solange die Verpflichtung des Hauptschuldners noch besteht. Die damit gegebene Abhängigkeit der Steuerhaftung von der Steuerschuld folgt aber nicht aus dem Begrifflichen, sondern hat ihre Ursache in dem steuerrechtlichen Gesamtschuldverhältnis.

Zum Nachweis dafür sei auf den Fall einer Gesamtschuldnerschaft unter zwei Hauptschuldnern verwiesen, deren jeweilige Verpflichtungen in keiner Hinsicht begrifflich voneinander abhängig sind.

Schulden beispielsweise der Veräußerer und der Erwerber eines Grundstücks als Hauptschuldner nach § 15 Ziff. 1 GrStG im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnisses jeweils 100,— DM Grunderwerbsteuer und bezahlt der Erwerber die 100,— DM, so endet damit auch die Verpflichtung des Veräußerers: die gesamtschuldnerische Verpflichtung des Erwerbers ist entfallen, die Zahlung kommt dem Veräußerer hinsichtlich seiner gesamtschuldnerischen Verpflichtung gemäß § 7 Abs. 4 S. 1 StAnpG zustatten, auch seine Verbindlichkeit erlischt, das Gesamtschuldverhältnis ist beendet. Durch § 7 Abs. 4 S. 1 StAnpG wird also — wenn ein Gesamtschuldner bezahlt — die Erlöschenswirkung der Zahlung auf die anderen im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses bestehenden Verbindlichkeiten ausgedehnt. § 7 Abs. 4 S. 1 StAnpG stellt darüber hinaus aber klar, daß nur Zahlung eines Gesamtschuldners dem (oder den) anderen Gesamtschuldner(n) zustatten kommt, nicht aber der Untergang des gegen einen der Gesamtschuldner gerichteten Anspruchs aus einem anderen

---

319) Eine begriffliche Abhängigkeit hinsichtlich des Bestehens (wie auch des Umfangs) nehmen aber zB an: HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 97 AO Anm. 7; GOETZELER S. 236; MERK S. 80; ARENS S. 576.
Nach GOETZELER ergibt sich diese begriffliche Abhängigkeit aus dem Sicherungszweck der Steuerhaftung.
ARENS meint, die Abhängigkeit folge daraus, daß für eine fremde Schuld gehaftet werde. Es sei daher keine Haftung mehr möglich, wenn und soweit die Schuld erloschen sei; ähnlich HÜBSCHMANN-v. WALLIS und MERK.
In den Fällen, in denen die Hauptschuld durch Verjährung erloschen ist, müßte der begrifflichen Abhängigkeit zufolge angenommen werden, daß auch die Steuerhaftung untergegangen ist. Das wird aber nicht in jedem Fall angenommen, was noch zu zeigen sein wird. Daran aber ist schon zu erkennen, daß eine begriffliche Abhängigkeit nicht bestehen kann. Im übrigen wird zu dieser Frage auf die Ausführungen im Text verwiesen.

Grund.[320]) Es werden also durch § 7 Abs. 4 S. 1 StAnpG Verjährung und Erlaß als Beendigungsgründe eines Gesamtschuldverhältnisses nicht anerkannt. Mithin ist ein Gesamtschuldverhältnis als bestehend anzusehen, bis entweder Zahlung (in voller Höhe) auf die Steuer erfolgt ist oder sämtliche Gesamtschuldner von ihrer jeweiligen Verpflichtung aus anderem Anlaß entbunden sind. Hinsichtlich der Aufrechnung allerdings muß — wie bereits gesagt ist — angenommen werden, daß sie der Zahlung gleichsteht. In dem gebildeten Fall einer Grundstücksveräußerung würde über § 7 Abs. 4 S. 1 StAnpG also die Schuld des Veräußerers auch dann erlöschen, wenn der Erwerber wirksam aufrechnen würde. Hingegen käme dem Veräußerer der evtl. durch Verjährung oder Erlaß bedingte Fortfall der Schuld des Erwerbers nicht zustatten; er müßte — da seine (gesamtschuldnerische) Verpflichtung nicht entfallen ist — 100,— DM zahlen.

Mit Ausnahme der sich aus § 7 Abs. 3 S. 2, 3 StAnpG hinsichtlich der Auswahl und der Höhe der Inanspruchnahme ergebenden Unterschiede stehen aber Hauptschuldner und Nebenschuldner einander im Rahmen des steuerrechtlichen Gesamtschuldverhältnisses gleich. Daher muß auch für den Nebenschuldner gelten, was für den Hauptschuldner in Bezug auf die Beendigung seiner Verpflichtung gilt, wenn er mit einem anderen Hauptschuldner zusammen in einem Gesamtschuldverhältnis steht. Wie von zwei Hauptschuldnern der eine durch Beendigung des Gesamtschuldverhältnisses durch Zahlung (Aufrechnung) des anderen von seiner Steuerschuld frei wird, wird somit auch ein Nebenschuldner von der Steuerhaftung frei, wenn das Gesamtschuldverhältnis durch Zahlung (oder Aufrechnung) seitens des Hauptschuldners beendet wird. Daß die Steuerhaftung von der Steuerschuld im Bestand abhängig ist, ist demnach eine Folge des Gesamtschuldverhältnisses, nicht aber eine Folge begrifflicher Verknüpfung. Die Beendigung der Steuerhaftung bei durch Zahlung (oder Aufrechnung) bedingten Fortfall der Steuerschuld folgt aus § 7 Abs. 4 StAnpG. (Umgekehrt führt Zahlung — bzw. die Aufrechnung — auf die Steuerhaftung infolge der Beendigung des Gesamtschuldverhältnisses auch zum Untergang der Steuerschuld.) Daneben noch auf eine begriffliche Abhängigkeit verweisen und aus dieser beim Untergang der Steuerschuld auch das Erlöschen der Steuerhaftung herleiten zu wollen, wäre deshalb verfehlt, weil — wie gleich zu zeigen sein wird — der Untergang der Steuerschuld durch Erlaß und Verjährung nicht auch in jedem Fall den Untergang der Steuerhaftung zur Folge hat, was denk-

---

320) Im BGB findet sich eine entsprechende Regelung. Nach § 422 Abs. 1 S. 1 BGB wirkt die Erfüllung durch einen Gesamtschuldner auch für die übrigen Schuldner. Leistung an Erfüllungs Statt, Hinterlegung und Aufrechnung werden der Erfüllung gleichgestellt.

unmöglich wäre, wenn tatsächlich der Bestand der Steuerschuld für den Bestand der Steuerhaftung begriffsnotwendig wäre.

III. Wie dem Hauptschuldner die Steuerschuld, kann dem Nebenschuldner die Steuerhaftung erlassen werden.[321]) Dabei wirkt der Erlaß grundsätzlich nur demjenigen gegenüber, dem er gewährt worden ist.[322]) Wenn also dem Hauptschuldner die Steuerschuld erlassen und damit erloschen ist, hat das für den Nebenschuldner nicht die Wirkung, daß auch seine Verpflichtung erlischt. Das ist aber kaum erklärlich, wenn angenommen wird, daß die Steuerhaftung hinsichtlich des Bestehens von der Steuerschuld begrifflich abhängig ist. Wenn hier eine Lösung des Widerspruchs gefunden werden soll, muß versucht werden, konstruktiv den Steueranspruch trotz Erlasses bestehen zu lassen. Dieser Versuch ist auch unternommen worden. Es wird zB die Ansicht vertreten, durch einen dem Hauptschuldner gegenüber gewährten Erlaß werde dieser aus seiner Verpflichtung zur Zahlung entlassen, die Steuerschuld als solche bestehe weiter.[323]) Damit entsteht aber, wenn auch ein Widerspruch beseitigt sein sollte, zugleich wieder ein neuer Widerspruch dadurch, daß nun der Erlaß nicht mehr Erlöschenswirkung für die Steuerschuld haben soll.

Beurteilt man dagegen die Wirkung des Erlasses der Steuerschuld auf die Steuerhaftung unter Berücksichtigung des § 7 Abs. 4 S. 1 StAnpG und unter Außerachtlassung einer (behaupteten) begrifflichen Abhängigkeit hinsichtlich des Bestehens, so zeigt sich, daß die Steuerhaftung als selbständige Gesamtschuldverpflichtung durch den Erlaß (= Erlöschen) der Steuerschuld nicht beendet werden kann, weil § 7 Abs. 4 S. 1 StAnpG nur die Zahlung (Aufrechnung)[324]) als Beendigungsgrund eines Gesamtschuldverhältnisses nennt. Bei einem nur dem Hauptschuldner gewährten Erlaß bleibt demnach die Verpflichtung des Nebenschuldners unberührt; seine gesamtschuldnerische Verpflichtung bleibt bestehen. Erst wenn auch ihm die Schuld (= Haftung) erlassen oder bei dem dem Hauptschuldner gewährten Erlaß ein entsprechender Wille des Finanzamts erkennbar zum Ausdruck gekommen ist, erlischt auch seine Verpflichtung; denn jetzt ist infolge des doppelten Erlasses das Gesamtschuldverhältnis beendet, was zuvor bei einem

---

321) vgl. oben § 19; es gilt hier entsprechendes

322) vgl. zB BÜHLER-STRICKRODT I 2 S. 374; RÜMELIN S. 200; GEORG F 176

323) RÜMELIN S. 200

324) Es wäre übrigens zur Behebung von möglichen Mißverständnissen empfehlenswert, wenn de lege ferenda auch die Aufrechnung in § 7 Abs. 4 StAnpG genannt würde.

nur einem der Gesamtschuldner gewährten Erlaß nicht der Fall war.[325] [326]

IV. Ebenso wie beim Erlaß zeigt sich auch bei der Verjährung hinsichtlich des Bestehens die begriffliche Unabhängigkeit der Steuerhaftung von der Steuerschuld. Sowohl der Steueranspruch als auch der Haftungsanspruch unterliegen der Verjährung, § 143 AO; die Verjährungsfristen des § 144 AO laufen grundsätzlich gesondert gegen Hauptschuldner und Nebenschuldner.[327] Es ist also möglich, daß die Steuerschuld vor der Steuerhaftung, die Steuerhaftung vor der Steuerschuld oder beide Verpflichtungen gleichzeitig verjähren.[328]

Für den Fall, daß die Steuerschuld vor der Steuerhaftung verjährt, bestimmt § 149 AO, daß auch die Steuerhaftung endet, wenn nicht dem Haftenden eine Hinterziehung zur Last fällt. Durch diese Bestimmung wird gegenüber der Vorschrift des § 7 Abs. 4 S. 1 StAnpG eine Ausnahme gemacht. Das nach § 7 Abs. 4 S. 1 StAnpG grundsätzlich bis zur Zahlung (oder Aufrechnung) durch einen Gesamtschuldner bestehende Gesamtschuldverhältnis wird durch § 149 AO aufgehoben, wenn die Steuerschuld verjährt ist; der Nebenschuldner ist nicht mehr

---

325) Entsprechendes gilt für einen Erlaß, der einem von zwei Hauptschuldnern gegenüber erklärt worden ist, die miteinander Gesamtschuldner sind.

326) Es wird allerdings wenig Sinn haben, nur dem Hauptschuldner gegenüber einen Erlaß auszusprechen; denn wenn der Nebenschuldner aus seiner Verpflichtung in Anspruch genommen wird, hat er in der Regel einen Rückgriffsanspruch gegen den Hauptschuldner, so daß bei dessen Verwirklichung der dem Hauptschuldner gegenüber erklärte Erlaß materiell keine Bedeutung mehr hat. Aus dieser internen Ausgleichspflicht kann aber nicht geschlossen werden, daß mit einem Erlaß der Steuerschuld auch die Steuerhaftung erlischt (ARENS S. 576); es läßt sich aus der internen Ausgleichspflicht allenfalls ein Indiz dafür entnehmen, daß das Finanzamt auch einen Erlaß zugunsten des Nebenschuldners wollte, als es die Steuerschuld erließ.

327) vgl. BFH U. v. 21. 10. 1959 in BStBl 1960 III S. 23; CRISOLLI S. 126; HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 143 AO Anm. 3; KÖTTER, Verjährung S. 574; KÖTTER, Haftung S. 663; GEORG F 176; MITTELBACH S. 390

328) Der Fall, daß die Steuerhaftung vor der Steuerschuld verjährt, wird allerdings nur unter besonderen Umständen (zB nach § 145 Abs. 2 AO) eintreten; denn da der Steueranspruch früher (oder auch gleichzeitig) als der (mit dem) Steuerhaftungsanspruch entsteht, muß er regelmäßig auch früher (oder gleichzeitig) als der (mit dem) Haftungsanspruch verjähren.

Gesamtschuldner. Diese Wirkung tritt nur dann nicht ein, wenn dem Haftenden (Nebenschuldner) eine Hinterziehung zur Last fällt.[329])

Die Wirkung des § 149 AO tritt außer im Falle einer Hinterziehung aber auch dann nicht ein, wenn der — noch nicht verjährte — Haftungsanspruch dem Nebenschuldner gegenüber geltend gemacht worden ist, bevor der Steueranspruch gegenüber dem Hauptschuldner verjährt ist.[330]) Diese über § 149 AO hinausgehende, den Nebenschuldner belastende Wirkung wird damit begründet, daß der den Verjährungsvorschriften zugrundeliegende Schutzgedanke, nach bestimmter Zeit wegen einer Steuerforderung in Ruhe gelassen zu werden, dann nicht mehr berücksichtigt werden könnte, wenn dem Steuerpflichtigen (= Nebenschuldner) bekannt sei, daß von ihm eine Leistung gefordert werde.

Wenn dieser Auffassung auch im Ergebnis grundsätzlich zuzustimmen ist, so ist doch eine andere Begründung erforderlich. Das ergibt sich aus folgenden Überlegungen.

Für den Fall, daß der Haftungsanspruch geltend gemacht wird, bewirkt das die Unterbrechung der gegen den Nebenschuldner laufenden Verjährungsfrist. Mit dem Ende der Unterbrechung beginnt eine neue Verjährungsfrist (§ 147 Abs. 3 AO). Meint man nun, daß der Haftungsanspruch, sofern zuvor geltend gemacht, über das durch Verjährung eingetretene Ende des Steueranspruchs hinaus weiterbesteht, so unterliegt er — nach Beendigung der durch die Geltendmachung eingetretenen Unterbrechung — auch weiterhin der Verjährung. Damit aber besteht auch das den Verjährungsvorschriften zugrundeliegende Schutzbedürfnis weiter. Mit der Argumentation, das Schutzbedürfnis ende mit der Geltendmachung des Haftungsanspruchs, läßt sich somit nicht dartun, daß § 149 AO keine Anwendung zu finden

---

329) Der Grund hierfür liegt auf der Hand: es soll dem Nebenschuldner sein Fehlverhalten nicht zugute kommen.
Auf entsprechender Ebene liegt der Grund für eine andere Ausnahme, die sich allerdings auf den Lauf der Verjährungsfrist, nicht auf die Beendigung der Haftung durch Verjährung der Steuerschuld bezieht. Wenn auch grundsätzlich gegen den Nebenschuldner eine gesonderte Verjährungsfrist läuft, so gilt das nicht im Fall des § 109 AO; die Steuerhaftung aus § 109 AO verjährt nicht vor der Steuerschuld. Der Grund dafür ist, daß den Nebenschuldner nach § 109 AO ein Verschulden trifft; die Vergünstigung, vorzeitig durch Verjährung von seiner Verpflichtung freizuwerden, soll ihm deshalb nicht zuteilwerden (vgl. hierzu BFH U. v. 21. 10. 1959 in BStBl 1960 III S. 23; VANGEROW Sp. 378).

330) allgemeine Meinung, vgl. zB RFH 19, 96; RFH U. v. 5. 2. 1936 in RStBl 1936, 549; HÜBSCHMANN-v. WALLIS § 149 AO Anm. 2; KÜHN § 149 AO Anm. 2; GEORG F 176; SIMIANER F 6; MITTELBACH S. 390; KÖTTER, Verjährung S. 574

habe, wenn der Hauptanspruch verjährt, der Haftungsanspruch aber zuvor geltend gemacht ist; dem Nebenschuldner steht eben (wie selbstverständlich auch dem Hauptschuldner) ein Schutzbedürfnis solange zu, bis der gegen ihn gerichtete Anspruch endgültig untergegangen ist. Außerdem will § 149 AO dem Nebenschuldner über das ihm allgemein schon zugebilligte Schutzbedürfnis hinaus eine Vergünstigung für den Fall der Verjährung des Hauptanspruchs gewähren. Es ist nicht einzusehen, warum der Nebenschuldner dieser Vergünstigung verlustig gehen soll, wenn der Haftungsanspruch ihm gegenüber geltend gemacht ist, bevor der Steueranspruch verjährt ist. Die Finanzbehörde hat ohne weiteres die Möglichkeit, die für den Nebenschuldner gedachte Vergünstigung des § 149 AO auf anderem Wege nicht eintreten zu lassen, indem sie dafür Sorge trägt, daß die Verjährung des Steueranspruchs unterbleibt.

Das Fortbestehen der Steuerhaftung folgt hier aber aus einem anderen Grund. Wenn die Geltendmachung des Haftungsanspruchs fehlerfrei im Rahmen des § 7 Abs. 3 S. 2 StAnpG erfolgt, bevor der Steueranspruch verjährt ist, ist damit festgestellt worden, daß für die in Frage stehende Steuer dem Finanzamt gegenüber nicht der Hauptschuldner, sondern der Nebenschuldner aufzukommen hat. Selbst wenn die Verjährung dem Hauptschuldner gegenüber nicht eingetreten wäre, hätte somit der Nebenschuldner die Steuerschuld zu bezahlen gehabt. Deshalb also ist es gerechtfertigt, den Haftungsanspruch als fortbestehend auch dann anzusehen, wenn der Steueranspruch nach Geltendmachung des Haftungsanspruchs verjährt. Sofern allerdings die Geltendmachung des Haftungsanspruchs nicht fehlerfrei gewesen ist, weil nicht zunächst gegen den Hauptschuldner vorgegangen worden ist, muß es bei der Vorschrift des § 149 AO bleiben. Der die Ausnahme von dieser Bestimmung (die selbst wieder eine Ausnahme von § 7 Abs. 4 StAnpG macht) rechtfertigende Grund entfällt; der Nebenschuldner hätte — da seine Inanspruchnahme nicht hätte erfolgen dürfen — selbst dann nicht zahlen müssen, wenn der Steueranspruch nicht verjährt wäre.

Verjährt die Steuerhaftung vor der Steuerschuld, bleibt es bei der Vorschrift des § 7 Abs. 4 S. 1 StAnpG. Wenn auch der Nebenschuldner von seiner Verpflichtung nach § 148 S. 1 AO entbunden ist, so hat das doch für den Hauptschuldner keine Wirkung. Nur wenn eine dem § 149 AO entsprechende Regelung auch für den Hauptschuldner getroffen worden wäre, entfiele mit der Verpflichtung des Nebenschuldners auch seine Verpflichtung.

§ 38. Ergebnis

1. Das Steuerrecht kennt vom Sprachgebrauch her keine einheitliche Verwendung des Rechtsinstituts der Steuerhaftung. Der Ausdruck „Haftung" („haften") dient zur Bezeichnung der unterschiedlichsten Erscheinungen. Es kann aber insoweit von einem im Grundsätzlichen einheitlichen Haftungssystem gesprochen werden, als es sich um die Fälle der Neben- und Sachhaftung (= Steuerhaftung) handelt. Im Fall der Nebenhaftung wird jemand für die Steuerschuld eines anderen in Anspruch genommen; im Fall der Sachhaftung ist eine Sache dem Zugriff der Finanzbehörde unterworfen. In beiden Fällen soll die Sicherung einer Steuerforderung erreicht werden. In diesem Sinne sind Steuerschuld und Steuerhaftung einander ausschließende Begriffe.

2. Die Steuerhaftung ist der Steuerschuld gegenüber unvollkommen selbständig. Eine Abhängigkeit besteht lediglich hinsichtlich der Entstehung: die Steuerhaftung kann nur entstehen, wenn eine Steuerschuld besteht. Sonst ist die Steuerhaftung eine selbständige Verpflichtung.

3. Steuerschuld und Steuerhaftung unterscheiden sich

a) in formeller Hinsicht (unwesentlich) dadurch, daß zur Geltendmachung der Steuerhaftung ein Haftungsbescheid erforderlich ist;

b) in materieller Hinsicht (wesentlich) dadurch, daß für die Steuerhaftung das Legalitätsprinzip nicht gilt.

4. Der Nebenschuldner kann erst in Anspruch genommen werden, wenn der Hauptschuldner ausgefallen ist.

5. Auf der Rechtsfolgeseite gelten für die Steuerhaftung grundsätzlich dieselben Regeln wie für die Steuerschuld. Daher könnte statt des (verwirrenden) Ausdrucks „Haftung" auch der Ausdruck „(Neben-) Schuld" für die Verpflichtung des Nebenschuldners gebraucht werden.

Abgeschlossen im Juli 1962.

Lebenslauf

Am 28. September 1935 wurde ich in Bad Harzburg geboren; ich bin deutscher Staatsangehöriger. Mein Vater ist der Berufsschulfachvorsteher Hermann Piper, meine Mutter dessen Ehefrau Elfriede, geb. Bodensieck. Die Volksschule und die Oberschule mit Gymnasium für Jungen besuchte ich in Holzminden; das Abitur bestand ich im Februar 1956. Ich studierte in Göttingen (3 Semester), Lausanne (1 Semester) und Münster (4 Semester) und legte die 1. juristische Staatsprüfung im Jahre 1960 ab. Seit September 1961 bin ich Referendar.